



UNIVERSIDADE DE CABO VERDE

ENG – Escola de Negócios e

Governança

**IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE ANALÍTICA
NA DEFINIÇÃO DO PREÇO -
CASO PRÁTICO SOPASA, SA.**

António Carlos Robalo de Brito Xavier Pinto

**Licenciatura em Ciências Empresariais e Organizacionais –
Vertente Contabilidade**

Orientadora: Prof. Mestre. Cipriano Carvalho

Praia – Cabo Verde

Setembro / 2012

UNIVERSIDADE DE CABO VERDE - ESCOLA DE NEGÓCIO E GOVERNAÇÃO

LICENCIATURA EM CIÊNCIAS EMPRESARIAIS ORGANIZACIONAIS - VERTENTE CONTABILIDADE

Memória monográfica apresentada a Universidade Cabo Verde (UNI-CV – ENG) como parte dos requisitos para obtenção do grau de Licenciatura em Ciências Empresariais e Organizacionais - Vertente de Contabilidade

Praia – Cabo Verde

Setembro / 2012

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho do final do curso conclusão de licenciatura aos meus pais, irmãos, familiares, aos inesquecíveis colegas do CEO e aos meus amigos que de muitas formas me incentivaram e me ajudaram na sua prossecução e concretização.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas do meu convívio que acreditaram e contribuíram, mesmo que indiretamente, para a conclusão deste curso.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à Deus, que me deu sempre alento para continuar sempre em frente, me fazendo acreditar que é possível realizar os meus sonhos.

Aos meus pais, José Rui Xavier Pinto e Filomena Robalo de Brito Xavier Pinto, pelo amor, apoio moral e emocional e a todos os meus irmãos pela ajuda concedida, incentivo e encorajamento para vencer os obstáculos em torno de nosso crescimento pessoal e profissional.

Agradeço ao Professor Mestre Cipriano Carvalho, que me concedeu a honra de ser meu orientador. Agradeço sua disponibilidade, dedicação e todo o acompanhamento dispensado na orientação técnica e científica deste trabalho.

Meus sinceros agradecimentos aos meus colegas de curso, companheiros e amigos que, de uma forma ou de outra, colaboraram comigo na realização do trabalho.

A todos, os meus sinceros agradecimentos.

Bem-haja

António Carlos Xavier Pinto

RESUMO

As ininterruptas mudanças que se verificaram no mundo atual mostram-nos que é impossível, um país, ou qualquer instituição empresarial, não sofrer também essa mutabilidade. Porém, esta mudança que se chama a globalização tem derrubado barreiras entre os países e tem construído um cenário altamente competitivo que vive em constantes mudanças sociais, culturais, políticas e económicas. Tal ambiente exige que as empresas sejam cada vez mais ágeis e surpreendentes para se manterem vivas.

O presente trabalho tem como finalidade demonstrar a importância que a contabilidade analítica exerce na formação de preço de venda, e no apoio a tomada de decisão. Levando em consideração a globalização, que proporciona aos clientes um forte referencial quanto ao preço de mercado praticado, fazendo com que os mesmos tenham facilidade em adquirir produtos similares, maior é a preocupação das empresas em se tornar competitivas para continuarem atuantes no mercado. Assim sendo, um dos fatores produtivos decisivos para se conseguir vantagem competitiva é a formação do Preço de Venda. Faz-se um estudo de campo com o levantamento de informações de custos por sector da SOPASA, SA., através de entrevista pessoal com o gerente geral da empresa.

A contabilidade está deixando de ser uma ciência onde o foco era a escrituração de dados e apuração de resultados, para ganhar um papel fundamental – a análise de estratégias, o acompanhamento das ações que devem ser implementadas, além de auxiliar no controle da gerência e na tomada de decisões.

Neste sentido, os administradores têm que adotar sistema de informações, eficientes e eficazes. Assim sendo, a contabilidade analítica é um instrumento de pilotagem, à disposição dos gestores para estabelecer estratégias de modo a alcançar os objetivos estabelecidos.

Palavras – chaves: Contabilidade Analítica; Centros de Responsabilidade; Preço de Venda; Racionalização de Custos; Tomada de Decisões.

LISTA DE ABREVIATURAS:

ABC - (Activity – Based Costing)	
Ar – Atividade real	
An – Atividade normal	
CA - Contabilidade Analítica	
Cc – Custo Complexivo	
CD - Custos Diretos	
CEO - Ciências Empresariais e Organizacionais	
CF - Custo Fixo	
CI - Custo Industrial	
CIF - Custos Indiretos de Fabricação	
CIPA - Custos Industriais de Produtos Acabados	
CIPAU - Custos Industriais de Produtos Acabados Unitários	
Cmg - Custeio marginal	
CMP - Custo Médio Ponderado	
CT - Custo de Transformação	
DC - Depois de Cristo	
ENG - Escola de Negócio e Governação	
Ga – Gastos de administração	
Gf – Gastos de financiamento	
GGF - Gastos Gerais de Fabrico	
MD - Materiais Diretas	
MOD - Mão-de-obra Direta	
PEPS - Primeiro a entrar primeiro a Sair	
PVu – Preço de venda unitário	
Q - Quantidade	
Qn - Quantidade normal	
Qr- Quantidade real	
UEPS - Ultimo a Entrar Primeiro a Sair	
UNI-CV - Universidade de Cabo Verde	
UNI-CV - ENG - Universidade de Cabo Verde - Escola de Negócios e Governação	

ÍNDICE

DEDICATÓRIA.....	I
-------------------------	----------

RESUMO.....	III
LISTA DE ABREVIATURAS:.....	IV
ÍNDICE DE GRÁFICOS	VIII
ÍNDICE DE QUADROS	IX
ÍNDICE DE FIGURAS	X
INTRODUÇÃO.....	1
Justificativa da Pesquisa	2
Objetivos da Pesquisa:	2
Problemática:	3
Referencial Teórico e Hipóteses.....	4
Metodologia:	4
CAPITULO I – CONTABILIDADE ANALÍTICA:.....	6
1.1. Perspetiva Histórica da Contabilidade Analítica.....	6
1.2. Noção da Contabilidade Analítica	8
1.3. Natureza e Âmbito da Contabilidade Analítica	10
1.4. Insuficiência da Contabilidade Financeira.....	10
1.5. Objeto da Contabilidade Analítica	12
1.6. Contabilidade Analítica e a Formação dos Preços	12
1.7. Contabilidade Analítica e as Funções da Empresa.....	14
CAPITULO II – CUSTO	17
2.1. Noção de Custo	17
2.2. Tipologia de Custos.....	17
2.2.1. Custo Tecnológico.....	17
2.2.2. Custo Monetário.....	18
2.2.3. Custo Fixo.....	18
2.2.4. Custo Variável	19
2.2.5. Custo Direto	20
2.2.6. Custo Indireto.....	20
2.2.7. Custo Comuns	20
2.2.8. Custo de Transformação.....	21
2.2.9. Custo Comercial.....	21
2.2.10. Custo Industrial	22
2.2.11. Custo Complexivo.....	24
2.3. Os Custos e a Tomada de Decisão	24

2.4.	Objeto dos Custos	25
2.5.	Níveis ou Sistema de Custeio	26
2.5.1.	Custeio ABC	26
2.5.2.	Custeio Marginal.....	27
2.5.3.	Custeio Variável.....	28
2.5.4.	Custeio Racional	29
2.5.5.	Custeio por Absorção	30
2.6.	Centro de Custo e centro de responsabilidade	33
2.6.1.	Centro de responsabilidade.....	33
2.6.2.	Centro de custo	33
2.7.	Decisões Estratégicas Decorrentes da Gestão de Custo	37
2.7.1.	Fixação de Preço de Venda.....	37
2.7.2.	Margem de Lucro	39
2.7.3.	Margem de segurança.....	40
2.7.4.	Margem de contribuição.....	41
2.7.5.	Ponto crítico (Teoria do Custo-Volume-Resultado).....	42
CAPITULO III – CASO PRÁTICO		45
3.1.	Apresentação da empresa SOPASA,SA.	45
3.2.	Análises e interpretação dos dados	45
3.2.1.	Custo unitário e definição do preço e cálculo de margem	45
3.2.2.	Custo de produção total e unitário.....	47
3.2.3.	Margem de Lucro	47
3.2.4.	Margem real	48
3.2.5.	Análise dos Elementos do Custo.....	48
3.2.6.	Centro de Custo.....	50
3.2.7.	Marketing.....	51
3.2.8.	Ponto crítico em quantidade e m valor e em valor	51
3.2.9.	Margem de segurança em valor e em quantidade	52
CONSIDERAÇÕES FINAIS		53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		I
INTERNET		III
ANEXO.....		IV

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Mapa comparação custeio por absorção e custeio variável	46
Tabela 2 - Custo de produção total e unitário.....	47
Tabela 3 - Margem de Lucro	47
Tabela 4 - Margem real	48
Tabela 5 - Analise dos elementos do custo	48
Tabela 6 - Ponto crítico em quantidade e em valor	51
Tabela 7 - Margem de segurança em valor e em quantidade	52

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Representação dos Custos	18
Gráfico 2 - Representação de Custos Variáveis	19
Gráfico 3 - Representação da Margem de Segurança	40
Gráfico 4 - Representação do Ponto Critico das Vendas	43

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - comparação contabilidade geral versus contabilidade analítica	11
---	----

ÍNDICE DE FIGURAS

Figure 1 - Representação do Custo de Transformação.....	21
Figura 2 - Evolução dos custos nas empresas industriais.....	23
Figura 3 - Esquema afetação dos custos no ABC	27
Figura 4 - Esquema de representação dos custos no custeio variável.....	29
Figure 5 - Organigrama da Empresa SOPASA, LDA.....	50

INTRODUÇÃO

De acordo com (Silva, 1991), contabilidade industrial é, afinal uma contabilidade de custos, entendendo-se por esta expressão a classificação e registo dos gastos de exploração, de modo que pelas contas relativas a produção e a venda se possam determinar os custos de produção e de distribuição unitários ou totais de alguns ou de todos os produtos fabricados ou serviços prestados e dos diversos departamentos da empresa.

Nesta ótica, as organizações utilizam a contabilidade analítica para se tornarem cada vez mais atraentes, respondendo de forma positiva às várias mudanças ocorridas tanto no âmbito interno quanto externo da sua organização. Os concorrentes, os clientes, o governo, os avanços tecnológicos e outros são fatores que diretamente influenciam no crescimento e, consequentemente, na existência de uma organização. Assim sendo, as mesmas devem, exercer um constante controlo de seus gastos a fim de continuarem consolidadas ou se consolidarem no mercado.

Com o mundo globalizado a facilidade de encontrar o produto desejado é cada vez maior, a empresa necessita de fatores que a tornem mais atraente em detrimento às demais. E respondendo a essa necessidade de sobrevivência, o conhecimento dos elementos de formação do preço de venda dos produtos e serviços constitui – se numa vantagem competitiva relevante para as organizações.

No entanto, o principal objetivo dessa monografia é descrever a importância da contabilidade analítica na fixação de preço de venda.

Como procedimento metodológico, foram adotados a pesquisa bibliográfica, consistindo numa revisão da literatura existente em livros, dissertações, artigos científicos e material sobre o assunto em *sites* na *Internet*.

O mesmo está estruturado, inicialmente, em uma análise do surgimento da contabilidade Analítica assim como a sua utilização e descrição de alguns elementos importantes, bem como uma breve discussão acerca dos modelos de fixação de preço de venda e os fatores que influenciam o mesmo.

Para tanto, o presente trabalho tem como unidade caso estudada uma pequena empresa, a Fábrica de Bolachas – SOPASA,SA. Dessa forma, esta monografia tem como objetivo a organização dos procedimentos de custos, utilizando método de custeio na Empresa em estudo para chegar ao preço real dos produtos.

Salienta – se ainda que, por solicitação da gerência, o nome real da empresa foi omitido sendo a “SOPASA,SA.” uma denominação fictícia.

Justificativa da Pesquisa

Hoje, é quase impossível gerir uma empresa sem um instrumento de pilotagem que forneçam informações aos gestores permitindo uma tomada de decisão autêntica e atempada. A contabilidade analítica é o subsistema de informação da empresa que registra e controla dos movimentos internos e da medida e a análise dos custos e proveitos, tendo por objetivo os aspectos económicos de gestão.

No âmbito da realização desta monografia do curso CEO – Ciências Empresariais e Organizacionais, variante Contabilidade, ministrado pela Uni-CV – ENG e com o intuito de aperfeiçoar os conhecimentos teóricos adquiridos ao longo dos 4 anos do curso, o interesse de aprofundar a dinâmica que existe na forma como que a contabilidade analítica permite as organizações de dispor de um adequado domínio dos custos, proveitos e resultados, através de uma pesquisa científica, avaliando o impacto da contabilidade analítica na formação de preço dos produtos da SOPASA, SA.

As forças económicas, sociais, políticas, legais e tecnológicas começam a atuar com certo vigor de tal modo que sem uma técnica de recolha e processamento de dados que permita produzir informação relevante e oportuna que sirva de suporte à gestão, este torna – se demasiado difícil. Uma dessas técnicas é, sem dúvidas, a contabilidade analítica.

É, assim, que surge este tema como forma de chamada de atenção para a importância e o papel desta técnica contabilística.

Objetivos da Pesquisa:

Geral

- Analisar a importância da contabilidade analítica na Empresa industrial SOPASA,SA., como instrumento eficaz e eficiente de tomada de decisão.

Específicos:

- Averiguar até que ponto a Contabilidade Analítica contribui para a gestão de custo de produção e definição de preço de venda.
- Avaliar até que ponto a contabilidade analítica influência nos resultados da Empresa
- Avaliar a eficácia dos critérios de imputação de custos comuns em relação aos centros de responsabilidade.

Problemática:

“A problemática é a abordagem ou a perspectiva teórica que decidimos adotar para tratarmos o problema formulado pela pergunta de partida.” (Raymond & Campenhoudt, 1998)

“ A Problemática s.f., conjunto dos problemas postos por um domínio do pensamento ou da ação.”Dicionário da Língua Portuguesa 2004. (Porto Editora).

A contabilidade interna, analítica ou de gestão é o regista das operações internas e visa o apuramento de resultados não globais, isto é, por produto, por departamento, etc., (fornece o custo de cada produtos ou serviço produzido pela empresa; permite a criação de centros de custos dentro da própria empresa; possibilita estudos de rentabilidade interna; auxilia a gestão no controlo e tomada de decisões).

Por conseguinte, a contabilidade analítica visa a repartição e a imputação dos gastos gerais de fabrico aos respetivos centros de responsabilidade. Uma empresa que tem no seu sistema financeiro, a contabilidade analítica, está capacitada para tomar decisões no que relaciona com a contenção de gastos e atribuir responsabilidades após análise dos desvios, reforçando a sua capacidade de controlo interno, e na adoção de estratégias de contenção dos gastos.

Deste modo, a contabilidade analítica permite a alocação dos gastos indiretos na produção, o custo real de cada produto, que são informações importantes para a aplicação da margem do lucro sobre o preço de venda real.

Todavia, a forma como é estruturada a produção de informação financeira compreende uma postura estratégica com vantagens e desvantagens, essas informações influenciam a tomada de decisão nas atividades como comprar e vender, que diretamente relacionam com o processo produtivo da organização.

Em suma empresa industrial que não possui a contabilidade analítica, não tem o controlo dos gastos, a imputação aos centros de responsabilidade é feito de uma forma empírica, baseada em critérios que não espelham a realidade, consequentemente, a formação dos preços de venda dos produtos fica distorcida, afetando a rentabilidade da empresa.

Pretende-se por esta via pôr em evidência algumas questões para as quais a administração da empresa nunca teve respostas ou até nunca as colocou, mas que hoje é imprescindível considera-las, se se pretende uma correta gestão e mostrar como a contabilidade analítica, se pode dar resposta a essas questões.

De acordo com o exposto anterior, a pergunta de partida desta monografia é a seguinte:

- **Qual será a importância da contabilidade analítica na definição de preço de venda dos produtos fabricados na Fabrica de bolacha SOPASA, SA?**

Referencial Teórico e Hipóteses

Hoje mas de que nunca nenhum gestor poderá tomar decisão de forma empírica, a contabilidade analítica é um importante instrumento de pilotagem. Pretende estabelecer a contabilidade analítica na Fábrica de bolachas tendo em conta as seguintes hipóteses:

- A Contabilidade Analítica contribui para a racionalização dos custos gerais de fabrico na Fabrica de Bolachas SOPASA,SA.
- A Contabilidade analítica influencia na decisão de quanto comprar e quanto produzir na Empresa em estudo.
- A inexistência da contabilidade contribui para a fixação do preço abaixo dos custos de produção.

Metodologia:

“Segundo (Richardson,2008.p56) O método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenómenos.”

E na realização deste trabalho para a coleta de dados na empresa em estudo foi usada entrevista com o propósito de alcançar os objetivos expostos acima.

Em primeiro lugar, este estudo fez um levantamento sobre os estudos realizados ao nível internacional e nacional, referente a contabilidade analítica como apoio para a tomada de decisão, permitindo abordar as definições teóricas.

Num segundo momento, esta pesquisa explorou as vantagens da contabilidade analítica na sua forma teórica, como espelha de uma forma detalhada a origem dos gastos e dos rendimentos, aumentando a qualidade da informação financeira, provocando a redução de custos da ordem de produção. Levando a agilização da tomada de decisão e o tempo para a gestão de negócios, diminuição do desperdício, estimulando o aumento da especialização.

Na última fase, foi efetuado o levantamento de dados primários, fundamentado em um estudo de campo, conduzido através de entrevista pessoal com o gerente da SOPASA,SA o qual forneceu os custos de produção, mão-de-obra direta e os gastos gerais de fabrico, com o objetivo de apurar o custo unitário de um produto e chegar ao preço de venda, utilizando as fórmulas existentes na contabilidade analítica como CIPA, CIPAU, CC, margem de segurança e ponto crítico. E assim, aplicando um tipo de custeio, analisar os resultados e contrapor os resultados obtidos com o real da empresa de acordo com o seu método de custeio utilizado no dia-a-dia. Desta forma concluímos que a contabilidade tem um papel preponderante na tomada de decisão sobre a produção e a comercialização do produto, avaliando a influência dessa contabilidade, na produção de informação contabilística. Por fim, analisar os benefícios que a utilização da contabilidade analítica oferece a uma empresa de produção, ver a sua contribuição nas decisões de gestores.

Delimitação

O presente trabalho restringe-se apenas no que refere a análise da contabilidade quanto a tomada de decisão em matéria de fixação de preço e redução e distribuição de custos.

CAPITULO I – CONTABILIDADE ANALÍTICA:

1.1. Perspetiva Histórica da Contabilidade Analítica

Desde dos primórdios que existira a necessidade de registrar e controlar, por causa da limitação da memória do homem. Mas também com o objetivo de garantir e salvaguardar a sua sobrevivência, começou a desenvolver técnicas para os primeiros registros até as partidas dobradas.

Acredita-se, que a contabilidade tenha surgido juntamente com o homem civilizado, a cerca de 8000 anos atrás. A sua história teve seu início com a história da conta, datada na da mesma época. A partir daí, inicia-se a idade de sistematização ou Idade Média da contabilidade, caracterizada pelo surgimento do método das partidas dobradas. Supõe-se que o império romano baseava a administração do seu império em registros estatísticos e contábeis

A contabilidade das Partidas Dobradas, criada nas cidades-estados italianas, remonta à expansão comercial (1300 D.C.) e, nos anos seguintes, o desenvolvimento das operações de crédito. Frei Luca Pacioli (autor da primeira obra impressa sobre matemática), conhecido como o criador da contabilidade, escreveu em 1494, o *Tractatus de Computis et Scripturis*, explicando o Método das Partidas Dobradas, que é proposto como mecanismo de controlo patrimonial. Historiadores afirmam que o Método das Partidas Dobradas já estivesse em aplicação em diversos centros comerciais italianos, porém, a obra do Frei Luca foi quem popularizou a Contabilidade.¹

Segundo (Nabais, 1987), a evolução da Contabilidade Analítica está estreitamente relacionada com o desenvolvimento industrial que se iniciou na Europa e nos Estados Unidos, nos séculos XVIII, XIX e XX. É, precisamente após a revolução industrial que surgem alguns tratadistas nos países mais desenvolvidos como a Inglaterra, EUA, França, etc. No entanto, não podemos esquecer alguns autores que, nos séculos anteriores, abordaram este tema: Frederico Mellis com *Storia Della Regioneria*, em 1385; Giovanni Moschetti que, em 1610, fez a primeira referencia a contabilidade industrial.

A abordagem a análise contabilística da exploração, como já se referiu, surgiu principalmente após a revolução industrial, quando se sentiu a necessidade de determinar os custos das fábricas. Trata - se de uma contabilidade industrial ou de custos. Nesta fase, ela

¹ www.trabalhosfeitos.com

aparece aplicada somente nas empresas industriais e tem como objeto a determinação do custo do produto ao longo do processo de fabricação e o custo total do produto fabricado, abdicando da forma empírica na qual até esta data era imputada os custos aos produtos fabricados.

A contabilidade industrial desenvolve-se, rapidamente, e o seu âmbito cresce, não só nas empresas industriais, como também em qualquer organização (empresas comerciais e de prestações de serviços). Anteriormente utilizava – se a expressão contabilidade industrial ou de custos limita o domínio de atuação da contabilidade de exploração, uma vez que não deve ser só o custo o principal objetivo dessa análise mas também outros componentes envolvidos no processo produtivo como o resultado, margem, ponto de equilíbrio, etc.. então passou se a designar de contabilidade analítica de exploração ou simplesmente em contabilidade analítica.

Até a revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a contabilidade financeira (ou geral), que , se dedesenvolia na era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais.

Para a apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que a sua medida em valores monetários era extremamente simples: o contabilista verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorizava as mercadorias.

Fazendo o cálculo, basicamente, por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava, apurava o valor de aquisição das mercadorias vendidas, na clássica disposição:

$$\text{Estoque inicial} + \text{compras} - \text{estoque final} = \text{custo de mercadorias vendidas}$$

Confrontando esse montante com as receitas obtidas na venda desses bens, chegava – se ao lucro bruto, do qual bastava deduzir as despesas necessárias a manutenção da entidade durante o período, á venda dos bens e ao financiamento de suas atividades.

Os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que poucas vezes constituíam entidades jurídicas. As empresas propriamente ditas viviam basicamente do comércio, e não da fabricação, (fora, é lógico as financeiras). Dessa forma, bastante fácil o conhecimento e a verificação do valor de compra dos bens existentes, bastando a simples consulta aos documentos de sua aplicação.

Com o advento das industriais, tornou – se mais que complexa a função do contabilista que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tao facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques; seu valor de “compras” na

empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados.

Nada mais razoável, para a solução desse problema, do que vermos o contabilista tentando adaptar a empresa industrial os mesmos critérios utilizados na comercial. Nesta, no balanço final, permaneciam como estoques no activo apenas os valores sacrificados pela compra dos bens.

Nenhum outro valor relativo a juros encargos financeiros, a honorários dos proprietários e administrativos, salários e comissões de vendedores etc. era activado. Todos esses gastos eram automaticamente apropriados como despesas do período, independentemente da venda ou não de mercadorias.

Começou – se então a adaptação, dentro do mesmo raciocínio, com a formação dos critérios de avaliação de estoques no caso industrial.

A Contabilidade Analítica é recente e está ainda em formação, tal como sucede com outras ciências e técnicas, o que facilmente se verifica se nos debruçarmos sobre a história da sua evolução.

1.2. Noção da Contabilidade Analítica

Segundo Nabais, (1987) citando Rapin e J. Poly É uma técnica de análise dos custos e dos proveitos de uma empresa que tem por objetivos: a valorização dos bens produzidos e vendidos; o controlo das condições internas de exploração.

A contabilidade industrial ou a contabilidade analítica é uma técnica administrativa respeitante a predeterminação, verificação, relevação, imputação, controle, análise e demonstração dos custos e resultados de Gestão (Monteiro,1978).

Segundo (Nabais,1987) citando Pierre Lauzel, é a parte da contabilidade destinada a por em evidência o elemento constitutivo dos custos e resultados que mais interesse tem para a direcção das empresas.

A contabilidade industrial é, ainda, uma contabilidade de custos, entendendo-se por esta expressão a classificação e registo dos gastos de exploração, de modo que pelas contas relativas a produção e a venda se possam determinar os custos de produção e de distribuição unitários ou totais de alguns ou de todos os produtos fabricados ou serviços prestados e das diversas funções da empresa (Da Silva, 1960).

Uma das principais tarefas que se colocam à administração contemporânea é a determinação de objetivos ajustados a organização, escolha de meios para alcança – los e

assegurar o seu cumprimento. “A tarefa da administração consiste em planejar e controlar”(Hornngren,1982).

Segundo (Nabais,1987) citando Charles Brunet defende que a contabilidade analítica de exploração é a parte da contabilidade que consiste em determinar por ramos de atividade, produtos, serviços, clientes ou por outros elementos normais ou extraordinários: o montante das vendas; o conjunto dos custos correspondentes, e comparar os proveitos e os custos de cada uma daquelas categorias, com o fim de obter o lucro ou o prejuízo.

A contabilidade Analítica tem por missão contabilizar todos os custos com a atividade de produção ou fabricação, bem como os custos administrativos e financeiros e os custos de atribuição ou comerciais, dando apoio á gestão pela análise da evolução produtiva visto obter – se o cálculo dos custos nas suas diversas fases quer unitários quer totais até a venda dos produtos, com o respetivo apuramento de resultados. (Santos, 1995).

Contudo, as definições não podem dar uma ideia exata do que seja efetivamente a contabilidade analítica, podendo observar – se, porém, neste conjunto de definições que esta:

- Não diz respeito aos custos, mas também aos resultados;
- Não toma apenas em conta os custos da fábrica, mas também os custos de distribuição e de administração;
- É também designada contabilidade industrial ou de custos.
- Trata de dados históricos e previstos;
- Visa assistir a administração na tomada de decisões racionais, as quais se referem a objetivos económicos de gestão.

Todas as definições focalizam a contabilidade analítica como tendo por objetivo a administração na tomada de decisões. Embora, análise dos resultados seja menos complexa do que a dos custos, não quer dizer que não deva ser feita, pois, se deseja controlar as atividades nos vários sectores da empresa, é necessário tomar em conta a determinação de resultados, assim como, os custos de administração e de distribuição.

As diversas denominações que se imputem á contabilidade analítica são limitativas. A análise contabilística da exploração surgiu como necessidade de determinar os custos nas empresas industriais, tendo sido por isso inicialmente conhecida por contabilidade de custos ou contabilidade industrial, levando estas expressões ao inconveniente de limitar a finalidade e o domínio da análise contabilística da exploração, pois, como antes se viu, o custo não é o único nem o principal objetivo da análise e esta não se limita as empresas industriais, pois, está é também válida para qualquer organização.

1.3. Natureza e Âmbito da Contabilidade Analítica

Os responsáveis pela gestão da empresa têm necessidade de conhecer os custos, os proveitos e os resultados associados aos diversos objetivos que aquela prossegue. Fabricar ou vender um produto, fazer funcionar um departamento, entregar uma mercadoria, são exemplos de objetivos de uma empresa relativamente aos quais se torna necessário dispor de informação sobre custos. Estas necessidades não são exclusivas das empresas. Fazendo-se sentir na gestão de outras organizações.

A contabilidade geral apura aquelas grandezas económicas de uma forma global não satisfazendo aquelas necessidades. Preocupa-se, essencialmente, com os movimentos externos: o balanço (património, direitos e obrigações, resultado líquido) e a demonstração de resultados líquidos (proveitos e custos).

Com este tipo de contabilidade não conseguimos responder a algumas questões:

- Qual a contribuição de cada sector para o trabalho?
- Qual o custo dos produtos fabricados?
- Qual a sua composição?

A contabilidade analítica constitui, assim, um subsistema de informação que tem em vista a medida e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com os diversos objetivos prosseguidos pelas organizações.

A necessidade de contabilidade analítica faz - se sentir quer nas empresas quer noutras organizações, e quanto a empresas, no entanto, são nas indústrias que a contabilidade analítica mais se desenvolveu, devido às necessidades particulares que importa satisfazer, nomeadamente, o apuramento do custo dos produtos que fabricam, mas a informação que possibilita é relevante e necessária á gestão e tomada de decisão em todas as empresas, sejam comerciais, de prestação de serviços, financeiras ou de qualquer outro ramo de atividade. (Perreira & Franco,1994).

1.4. Insuficiência da Contabilidade Financeira

Os objetivos fundamentais da contabilidade limitaram-se, durante muito tempo, à determinação da situação patrimonial da empresa e dos seus resultados globais. Tratava-se, simplesmente, de contabilidade geral, da qual apenas se exigia que informasse sobre o valor e composição do ativo (dinheiro em caixa, existências, e ativos), o montante do passivo e, por diferença, encontrava-se a situação líquida, que quando comparada em dois períodos sucessivos permitia determinar os resultados obtidos durante o período.

Embora, hoje, na contabilidade geral para que sejam apurados os custos e proveitos, é necessário aguardar pelo final do período para valorizar as existências finais, proceder a diversas regularizações de forma a apurar os resultados do exercício. No entanto, os custos são apurados por natureza, e não da forma que mais interessa para efeitos de gestão da empresa.

As informações possibilitadas pela contabilidade geral são manifestamente insuficientes para gerir as organizações, sobretudo, pela fraca operacionalidade no controlo, gestão corrente e planeamento das atividades que têm a ver com os custos e proveitos da empresa.

Os gestores sentem a necessidade de informações fornecidas por períodos mais curtos, mais detalhadas e, acima de tudo, organizadas, de forma a permitirem medir e controlar a eficiência e a eficácia dos diversos segmentos organizacionais e os resultados das atividades da empresa. Para obter estas informações, a empresa deve recorrer a outro ramo da Contabilidade: a Contabilidade Analítica. (Nabais, 1987).

Quadro 1 - comparação contabilidade geral versus contabilidade analítica

CONTABILIDADE GERAL	CONTABILIDADE GERAL
EXTERNA Ocupa – se principalmente do registo das Operações com terceiros (externas)	INTERNA Trata fundamentalmente do registo das operações que se realizam no interior da Empresa
ÓPTICA GLOBAL Visa apurar resultados agregados	ÓPTICA Visa medir e analisar custos, proveitos e Resultados de forma detalhada (produto, Serviço, departamento,...)
Atende sobretudo a solicitações de ordem FINANCEIRA, JURIDICA e Fiscal	Atende as solicitações de GESTAO

Fonte: (Nabais,1987)

1.5. Objeto da Contabilidade Analítica

No que respeita aos diversos objetivos específicos das organizações, note-se que os custos que lhe são associados devem ser determinados geralmente segundo três óticas diferentes:

- Estrutura organizativa da empresa;
- Atividades que desenvolvem;
- Natureza dos custos.

Uma organização decompõe-se em segmentos organizacionais, relativamente aos quais são definidas funções a desempenhar e objetivos a atingir. O funcionamento destes implica custos que devem ser determinados e comparados com os benefícios proporcionados à organização.

Compete assim à contabilidade analítica determinar, analisar e reportar aos interessados os custos ocasionados pelo funcionamento dos diversos órgãos em que a organização se decompõe.

Os custos devem ser também determinados por naturezas (remunerações, energia, amortizações, etc.). Interessa que dentro dos segmentos organizacionais se conheçam as principais naturezas de custos que concorrem para o montante global.

Interessa também individualizar não só as naturezas com maior impacto nos custos dos segmentos, mas também aquelas em que causas diferentes concorrem para a variação dos custos de período para período. Neste contexto, a separação dos custos fixos dos custos variáveis deve ser considerada. (Backer & Jacobsen, 1978).

A contabilidade analítica deverá fornecer aos gestores a informação relevante e suficiente para uma racional tomada de decisões, relativamente ao planeamento e controlo, permitindo – lhes a previsão das respetivas consequências económicas, tendo em conta fatores internos e externos do ambiente empresarial.

1.6. Contabilidade Analítica e a Formação dos Preços

Na definição e estabelecimento dos preços dos produtos há que entrar em linha de conta com certos fatores. Para além do elemento fundamental o custo, há que considerar o ramo de atividade em que a empresa se insere, o regime de concorrência eventualmente existente, a elasticidade da procura, as condições da economia em geral, a situação financeira da empresa, as características dos produtos, o nível de atividade da fábrica, as restrições governamentais, etc.

A fixação de uma política de preços pode ter várias finalidades, como sejam: o crescimento no médio e longo prazo, obtenção de maiores resultados no curto prazo, enfrentar as estratégias dos concorrentes, conquistar segmentos de mercado, etc.

O ambiente externo em que a empresa atua pode assumir diversas formas de mercado. Uma dessas formas é o modelo de concorrência pura, em que se fundamenta a teoria clássica, e que prevê que o preço de mercado resulta do equilíbrio entre a oferta produtores e procura consumidores. Os pressupostos em que assenta este modelo não se verificam no mundo real, de modo que a análise a fazer do mercado tem que considerar a concorrência imperfeita.

Nos mercados oligopolísticos existe uma certa estabilidade de preços, em virtude de existir um pequeno número de empresas e de não haver grande incentivo para reduzir ou aumentar os preços, pois não há garantias de que os concorrentes respondam da mesma forma.

Em mercados de monopólio, pressupõe – de que existe uma diferenciação suficiente dos produtos para permitir aos vendedores uma certa liberdade de ação na fixação dos preços. Não existe uma situação de equilíbrio. A publicidade exerce um grande peso na diferenciação dos produtos. A maximização dos resultados pode conseguir – se por meio de uma diminuição de preços em consequência do aproveitamento da capacidade utilizada.

A utilização dos custos na fixação dos preços é muito limitada. Depende, por um lado, da elasticidade da procura, e, por outro, da natureza e grau de concorrência. Os custos históricos apurados pela contabilidade são insuficientes, dado o carácter retrospectivo dos seus elementos. Nas empresas de produção conjunta normalmente são os preços que tendem a determinar os custos e não o contrário.

Para auxiliar o processo de tomada de decisões, os preços tem que ser prospetivos, ou seja devem permitir a recuperação dos custos que se espera incorrer durante o período de vigência dos mesmos. Assim o sector da empresa que fixa os preços, deve estimar o efeito das expectativas de alterações dos custos nas áreas respetivas (matérias primas, mão de obra, energia), para além de considerar também as taxas de amortizações e reintegrações adequadas e até os custos dos capitais investidos. (Neuner,1967).

1.7. Contabilidade Analítica e as Funções da Empresa.

As várias funções do gestor, consideradas como um todo, enformam o processo administrativo. Planeamento, organização, direção e controle, quando considerados isoladamente, constituem as funções administrativas. Cada uma delas é parte integrante do todo e repercute - se na seguinte, determinado o seu desenvolvimento. Planeamento – Organização – Direção – Controlo.

Planeamento - É um importante instrumento de gestão que visa, através da análise de tudo o que compõe a empresa (meios humanos, materiais, organizativos e financeiros), do contexto económico e social em que se insere e da evolução que é possível prever, fixar o curso que deve ser seguido, definindo a política geral que deve ser observada e os objetivos a atingir.

Visa, ainda, definir o que cada segmento organizacional deve fazer e a forma que a atividade a desenvolver deve tomar, fornecer informações para a tomada de decisão, ajudando os gestores de a proceder de forma pro - ativa, antecipando - se as mudanças que ocorrem no mercado que operam.

Na visão de (Teixeira, 2005) o planeamento é um método de determinar previamente o que deve ser feito e como fazê-lo. Pois o autor defende que antes da realização de quaisquer atividades é preciso em primeiro de tudo traçar todos os planos a serem executados indicando os procedimentos pelos quais serão efetuados. Portanto, os dois autores analisados afirmam que o planeamento não se trata apenas da definição de planos mas também as formas como estes são executados.

Deve proceder-se periodicamente à comparação das realizações com o que foi programado, a fim de se verificar em que medida os objetivos foram atingidos.

Organização - Visa determinar e preparar os meios materiais e humanos necessários para atingir os objetivos fixados. Compete-lhe definir a estrutura conveniente para as diversas unidades funcionais (produção, venda, etc.) e as funções, as autoridades e as responsabilidades dos diversos colaboradores da empresa. É uma atividade indispensável a empresa, na medida em que as atividades a realizar são muitas e que uma pessoa por si só não pode dominá-las, por isso, surge a necessidade de uma estrutura organizacional.

“Organização consiste em estabelecer relações informais entre as pessoas, e entre estas e os recursos, para atingir os objetivos propostos” (Teixeira, 2005, p.4).

Motivação e coordenação - Estas funções têm a ver com a motivação dos colaboradores da empresa e com a coordenação das atividades por eles desenvolvidas. Essas funções visam a definição da estrutura funcional da empresa e indispensável a sua sobrevivência.

Pois (Chiavenato, 2000) afirma que “coordenar significa interpretar os planos para os outros e dar as instruções sobre como executa-los em direção aos objetivos a atingir”. Assim, os diretores dirigem os gerentes e este por sua vez dirige os supervisores que, também, dirigem os funcionários ou operários. Deste modo, pode-se dizer que a direção abrange três níveis da organização: global, departamental e operacional

Controlo - Não faz, sentido planejar, estabelecer objetivos a atingir e depois não verificar em que medida é que essas metas estão a ser prosseguidas. Esta função tem pois, por finalidade comparar os objetivos fixados com as realizações, conhecer as causas explicativas dos desvios, tomar medidas corretivas e rever os métodos de previsão adotados.

(Morais & Martins, 2007) definem controlo como qualquer ação executada pela gestão, pelo conselho e outros membros da organização para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas da organização.

Gestão orçamental

Planos - Empresas com níveis de gestão mais evoluídos elaboram sistematicamente planos que estabelecem o cenário em que se devem desenvolver as suas atividades futuras, distinguindo-se:

- O plano a longo prazo ou plano estratégico – indica o rumo, a orientação geral a observar, definindo a estratégia mais indicada para que a empresa progrida;
- O plano a médio prazo – define o modelo a atingir, no período a que respeita, os objetivos propostos no plano estratégico;
- O plano anual – engloba os programas de atividades a desenvolver durante o ano com vista à coordenação e controlo dessas mesmas atividades.

Orçamento anual - o planeamento da atividade anual não se limita ao plano anual. Os objetivos, as políticas e os programas por ele definidos são traduzidos para orçamentos, que apresentam numericamente a atividade programada, e os custos e os proveitos daí resultantes.

Os orçamentos anuais são seccionados em períodos menores, com vista a que se possa efetuar o seu controlo e verificar em que medida é que aquilo que se planeou está a ser concretizado.

Controlo orçamental - decorrido cada um dos períodos em que é seccionado o orçamento, compara-se as realizações com os objetivos fixados no orçamento, determinando-se as diferenças que se designam como desvios.

Quando estes são significativos há que proceder a uma análise, determinando-se as suas causas e tomando-se sempre que possível medidas diretamente. Convirá salientar que o método orçamental possibilita a chamada gestão por exceção, isto é, quando analisamos factos passados preocupemo-nos apenas com os eventos anormais detetados através dos desvios significativos, tomando decisões diretamente que se julguem adequadas. (Bourdain, 1979).

➤ **Contabilidade analítica, planeamento e controlo**

Todavia, pergunta-se, qual a contribuição da contabilidade analítica no planeamento e no controlo orçamental. Diversos subsistemas de comunicação a informação concorrem com informação para estas duas funções. Parte das decisões tomadas baseiam-se em elementos respeitantes a períodos passados proporcionados pela contabilidade analítica, nomeadamente, quanto aos custos e proveitos.

A contabilidade analítica habilita a gestão com informações sobre os custos e proveitos de períodos passados, para efeitos de planeamento. Mesmo sobre os custos, proveitos e resultados, é a contabilidade analítica que fornece os dados reais dos períodos que vão decorrendo, com vista à comparação com os valores constantes dos respetivos orçamentos, efetuando-se o apuramento dos desvios, a análise destes e a tomada de decisões diretamente se necessárias. A contabilidade analítica fornece mensalmente os dados reais sobre custos e proveitos com vista ao apuramento dos desvios. (Seabra,1994).

CAPITULO II – CUSTO

2.1. Noção de Custo

O custo é um conceito de carácter económico que corresponde à medida monetária do sacrifício de um recurso que uma empresa, pessoa ou governo tem de suportar para atingir um objetivo específico, ou seja, o custo é o valor associado à utilização ou consumo de um recurso.

O custo é ainda o gasto que a entidade realiza com o objetivo de colocar o seu produto pronto para ser comercializado, fabricando-o ou apenas revendendo-o, ou o de cumprir com o seu serviço contratado. Uma diferença básica para a despesa é que "custo" traz um retorno financeiro e pertence à atividade-fim, pela qual a entidade foi criada (determinada no seu Contrato Social, na cláusula do objeto). Já despesa é um gasto com a atividade-meio e não gera retorno financeiro, apenas propicia um certo "conforto" ou funcionalidade ao ambiente empresarial. A razão para se classificar os gastos correntes de uma entidade em despesas e custos é que o primeiro vai direto para o resultado do período. Já o custo irá formar um estoque (na produção de um bem) e, na sua realização (venda), que será finalmente levados ao resultado, o que poderá levar meses ou até anos.²

2.2. Tipologia de Custos

2.2.1. Custo Tecnológico

Com o avanço tecnológico e, conseqüentemente a sua divulgação, hoje é imprescindível a utilização dos meios tecnológicos principalmente, nas indústrias onde existem empresas que a mão- de - obra humana é praticamente substituída pelas máquinas, aumentando a produção e diminuindo os custos de produção.

Segundo (Pereira & Franco,1994), o custo tecnológico ou material - são sacrifícios, meios ou recursos colocados a disposição de organizações para a aquisição ou pesquisa de inovações tecnológicas, é o conjunto formado pelas quantidades de bens que se consomem ou utilizam.

² [Http://omundodacontabilidadegerencial.blogspot.com/2010/03/tudo-sobe-custo.html](http://omundodacontabilidadegerencial.blogspot.com/2010/03/tudo-sobe-custo.html) FREITAS, João Batista de. SEVERIANO FILHO, Cosmo. APRECIACÃO DOS CUSTOS OCULTOS DO PROCESSO SUCROALCOOLEIRO EM UMA USINA DE ÁLCOOL NA PARAIBA. Revista Gestão Industrial. V. 03, n. 01: p. 52-63, 2007

2.2.2. Custo Monetário

O custo monetário é a representação em valor monetário de todo e qualquer esforço físico, intelectual, tecnológico, dos fatores de produção como matéria-prima e tempo, sem o valor monetário não seria possível valorizar economicamente os produtos e serviços.

Segundo (Nobais,1987), custo monetário – é o valor que resulta do somatório dos produtos daquelas quantidades pelos respectivos preços, é a expressão monetária do custo tecnológico, isto é, o valor que resulta do somatório dos produtos entre as quantidades e os preços respectivos, que concorrem para a obtenção de bens ou serviços em certas condições de espaço e tempo.

2.2.3. Custo Fixo

Com base no pensamento de (Martins, 1996), o qual afirma que não existe custo ou despesa eternamente fixo, pode – se constatar que o custo fixo è a soma de todos os fatores fixos de produção. È claro que, os custos fixos podem mudar, isso não os torna variáveis. Sendo que, torna – os fixos a uma nova taxa: ou mais alta ou mais baixa.

Qualquer destas capacidades não se pode alterar de um dia para o outro, requer períodos maiores ou menores de tempo, mas sempre longos. Aos custos fixos chamamos também custos de capacidade. Apenas se alteram, pelo menos de forma significativa, quando aquela se modifica. Alterar-se-ão quando se ampliar ou reduzir a capacidade. A sua representação gráfica, considerando certo período de tempo, é a seguinte:

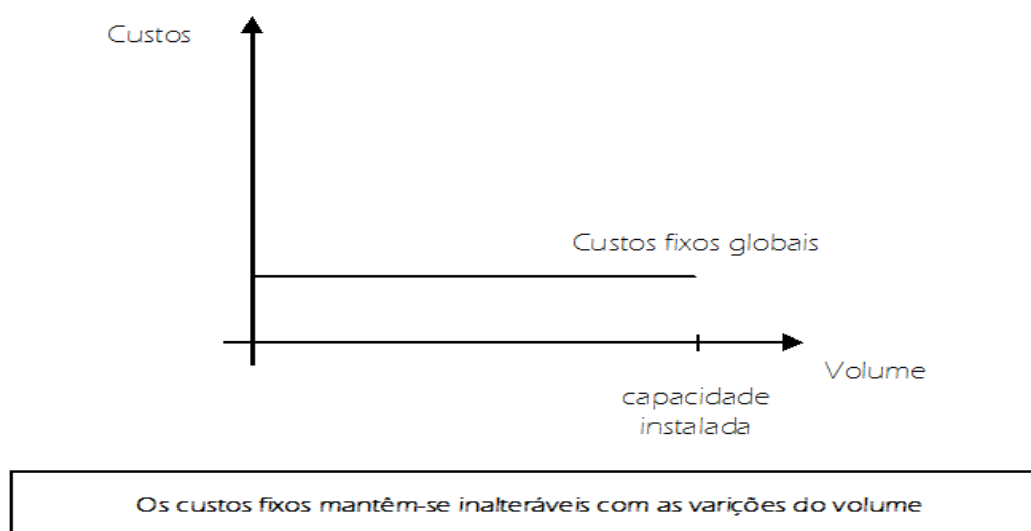


Gráfico 1 - Representação dos Custos
Fonte:(Pereira e Franco.1994.p84)

2.2.4. Custo Variável

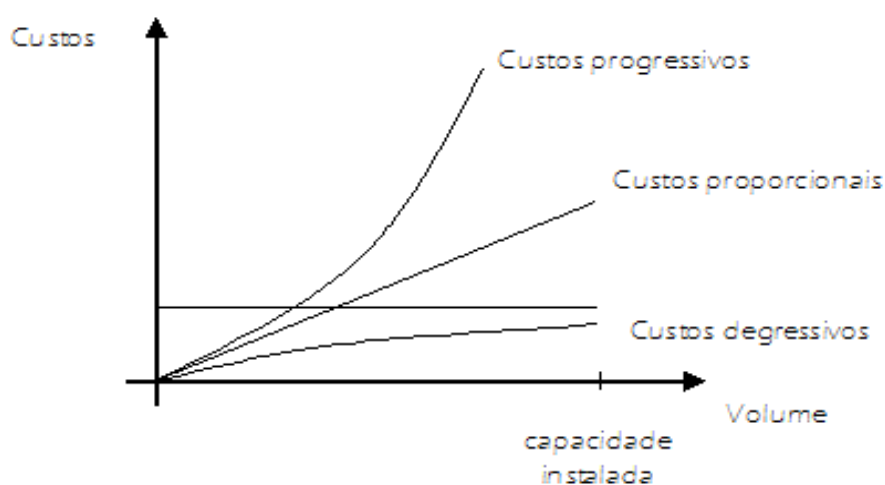
Custos variáveis são aqueles que em seu total variam de acordo com as alterações no volume de atividades, como é o caso das matérias-primas, luz e força etc., porém unitariamente não variam.

Segundo (Pereira & Franco,1994.), os custos variáveis são aqueles que variam necessariamente quando o volume aumenta ou diminui, são custos que resultam da utilização da capacidade existente para fabricar ou vender os produtos. São exemplos a energia elétrica consumida por uma máquina, ou as comissões pagas aos vendedores.

Este tipo de custos está diretamente ligado ao volume de produção ou de vendas. Sendo que, quanto maior for seu volume de produção maior serão os custos variáveis totais (Wernke, 2001).

Quando o custo variar proporcionalmente com o volume, tratar-se-á de um custo variável proporcional (as matérias-primas são geralmente custos variáveis proporcionais). Outras vezes, a variação não é proporcional distinguindo-se dois casos: custos variáveis progressivos; custos variáveis degressivos.

A representação gráfica é a seguinte:



Os custos variáveis globais alteram-se necessariamente com as variações do volume

Gráfico 2 - Representação de Custos Variáveis

Fonte:(Pereira e Franco.1994.p86).

2.2.5. Custo Direto

Segundo (Mowen & Hansen, 2003), os custos diretos são custos predeterminados, porém, diferentemente, dos custos estimados, são calculados com base em parâmetros operacionais, e utilizados em operações repetitivas de produção, onde não compensaria calcular o custo individual de cada repetição.

Esses custos são, ainda, os custos susceptíveis de serem identificados com os bens ou serviços resultantes, ou seja, têm parcelas definidas apropriadas a cada unidade ou lote produzido. Geralmente são representados por mão-de-obra direta e pelas matérias-primas.³

2.2.6. Custo Indireto

Segundo (Rapin & Poly, 1973), são custos que respeitam, simultaneamente, a vários objetos de custeio. A sua repartição implica a utilização dos designados critérios de imputação todos os outros custos que dependem da adoção de algum critério de rateio para sua atribuição à produção, correspondem às naturezas de custos que são exclusivas e, especificamente, de determinado objeto de custeio.

Em suma, indiretos são as quais não incorporam fisicamente o produto final, desempenham um papel preponderante, no fabrico de produtos, principalmente, no funcionamento dos departamentos auxiliares.

2.2.7. Custo Comuns

Custos Comuns: são os custos originados em dois ou mais departamentos ou fases de produção onde não se pode determinar qual parcela do custo corresponde exatamente a cada departamento ou fase de produção.⁴

Por conseguinte, os custos comuns acontecem quando dois ou mais departamentos recorrem a secções auxiliares, por exemplo, uma oficina de uma fábrica, ao qual devido a especificidade do serviço existe período que não se consegue separar com exatidão os respetivos custos por departamentos.

³ <http://omundodacontabilidadegerencial.blogspot.com/2010/03/tudo-sobe-custo.html> FREITAS, João Batista de. SEVERIANO FILHO, Cosmo. APRECIACÃO DOS CUSTOS OCULTOS DO PROCESSO SUCROALCOOLEIRO EM UMA USINA DE ÁLCOOL NA PARAIBA. Revista Gestão Industrial. V. 03, n. 01: p. 52-63, 2007

⁴ <http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo>

2.2.8. Custo de Transformação

O custo de transformação ou conversão é o custo total do processo produtivo e é representado pela soma da mão-de-obra direta (MOD) com os custos indiretos de fabricação (CIF) e representa o custo de transformação da matéria-prima em produto acabado, constituídos pelos restantes custos industriais imputáveis aos produtos, tais como: força motriz; seguros; mão-de-obra indireta, etc. Este custo de Transformação (CT) será: $CT = MOD + GGF$.

Segundo (Martins Eliseu,1996), custo de Transformação é a soma de todos os custos de Produção, exceto os relativos a matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa (componentes adquiridos prontos, embalagens compradas, etc.)

Por consequência, esses custos de transformação representam o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um determinado item (mão – de – obra direta e indireta, energia, materiais de consumo industrial, etc.) A soma dos custos das matérias diretas consumidas e da mão-de-obra direta designa – se custo primo (CP). Por outro lado, a soma dos custos da mão-de-obra direta com os gastos gerais de fabrico chama- se custo de Transformação (CT). Temos pois:



Figure 1 - Representação do Custo de Transformação

Fonte: (Pereira,1985)

2.2.9. Custo Comercial

Custo Comercial designa - se por custo dos produtos vendidos que efetivam-se com a sua entrega aos clientes, só pode determinar – se, realmente, após a venda dos produtos, mas nada impede que, em relação aos produtos fabricados, se estabeleça uma previsão do respetivo custo comercial, adicionando ao custo industrial uma percentagem correspondente ao custo de comercialização, calculada de acordo com as informações obtidas em anos anteriores.

No sentido em que a maioria dos elementos do custo de comercialização são custos indiretos, a determinação do custo comercial de cada produto, ou mesmo de cada linha de produtos, exige a repartição dos referidos custos indiretos, com base em critérios pouco rigorosos, conduzindo sempre a custos mais ou menos arbitrários e, por vezes, distorcidos da realidade. Nessa ótica, geralmente, as empresas limitam – se a determinar a custo comercial global, isto é, de toda a produção vendida. (Pereira,1985).

2.2.10. Custo Industrial

Custo Industrial ou de produção de um produto é a parte que lhe respeita nos custos industriais ou de produção da empresa, que se pode decompor em:

- Custo das materiais diretas consumidas (MD)
- Custo da mão-de-obra direta (MOD), que respeita aos custos com trabalhadores que se ocupam diretamente do fabrico do produto;
- Gastos gerais de fabrico (GGF), constituídos por todos os restantes custos industriais imputáveis ao produto.

Ainda, no que se refere ao custo industrial, pode considerar - se no que respeita aos produtos em vias de fabrico ou aos produtos acabados. Os produtos em vias de fabrico são, como o seu nome indica, os que não se encontram ainda acabados (o que falta portanto incorporar custos de transformação e eventualmente também matérias).

No final do período poderão existir produtos em vias de fabrico, pelo que os custos da “Fabricação” dizem respeito quer aos produtos acabados, quer aos produtos por terminar. É preciso distinguir os dois custos. Os custos dos produtos acabados são transferidos para a respetiva conta de existências, restando na conta “Fabricação” os custos dos produtos em vias de fabrico.

Com as vendas, termina o ciclo produtivo, e o custo industrial dos produtos vendidos durante o período é transferido para a conta de resultados designada de “Custo industrial dos produtos vendidos” ou “Custos das vendas”.

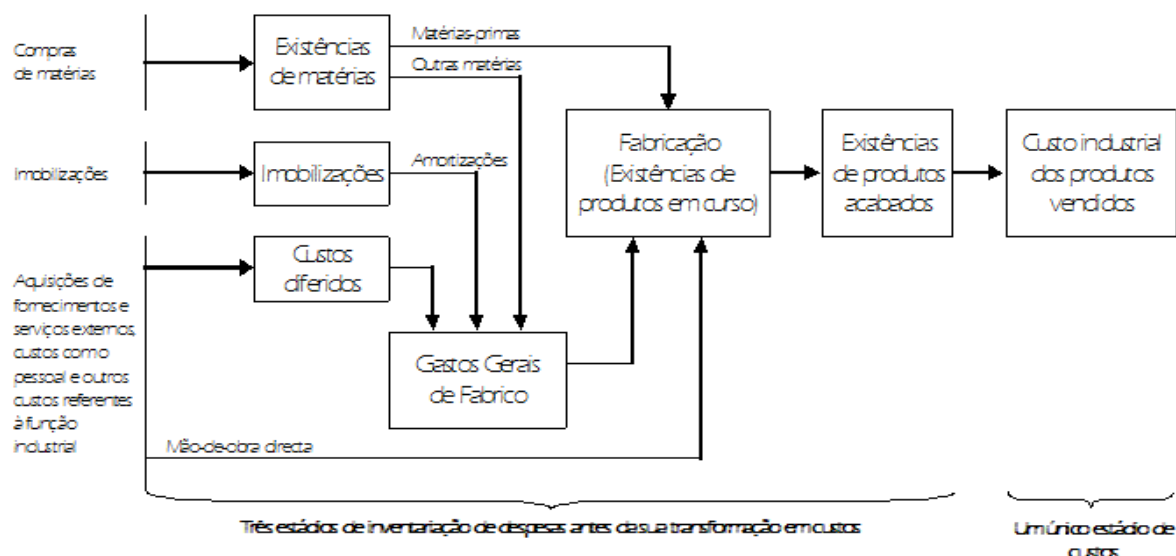


Figura 2 - Evolução dos custos nas empresas industriais

Fonte: (Pereira & Franco, 1994.).

➤ Delimitação do custo industrial

O ciclo produtivo da empresa começa com a compra de matérias e termina, no que respeita à fase da fabricação, com o acabamento do produto. O custo industrial deve incluir todos os gastos referentes a esta fase do ciclo. Às matérias devem considerar-se no custo industrial todos os gastos suportados para as ter em condições de serem consumidas na fabricação: o custo de fatura, os custos de transporte, carga, descarga, os custos de armazenagem, etc.

Mas o custo industrial dos produtos não se limita ao custo das matérias, da mão-de-obra e de outros gastos ocasionados pelo fabrico do produto, pois inclui também uma quota-parte dos gastos comuns a todos os produtos, como sejam os ocasionados pelos serviços auxiliares e/ou de apoio à fabricação (oficinas, administração, direção fabril, etc.).

Na fase final da produção temos os custos de embalagem, que com frequência podemos distinguir em dois: aqueles necessários ao acondicionamento do produto, e os necessários à expedição dos produtos. Se o produto não pode ser armazenado ser dar origem aos primeiros, estes são considerados custo industrial.

Os custos da responsabilidade da direção comercial, são considerados custos de distribuição. Os produtos acabados existentes em armazém no final do período são valorizados pelo seu custo industrial. Assim, só os custos industriais são inventariáveis, ou seja, só estes são considerados na valorização das existências de produções. Pereira & Franco, (1994).

2.2.11. Custo Complexivo

Segundo (Nobais, 1987), resulta da adição ao custo industrial dos custos não fabris ou gastos gerais da empresa (custos de venda, custos de administração e custos financeiros) – também se lhe dá o nome de preço de venda mínimo. Determina o custo completo da atividade da empresa ao qual irá deduzir as depreciações e obterá o resultado bruto.

Compreende todos os custos da empresa e é constituído pelas seguintes parcelas: Custo comercial, gastos de administração (Ga), gastos de financiamento (Gf). Assim o custo completo C será igual a: $C = Cc + Ga + Gf$

2.3. Os Custos e a Tomada de Decisão

Como já sabemos, as informações relativas a custos não se podem limitar a avaliação das existências e o apuramento de resultados, mas devem, também, e fundamentalmente, servir como orientação para a tomada de decisões, relativamente ao planeamento e controlo de gestão.

Na realidade, quando um gestor tem de escolher entre várias alternativas, não poderá fazer – lo racionalmente se não dispuser das informações suficientes para prever as consequências económicas de cada ação, em termos de custos e proveitos. Então, o processo de obtenção dos custos não poderá deixar de estar associado a natureza das decisões a tomar, devendo a contabilidade analítica conduzir as soluções mais eficazes e rentáveis.

Nas organizações é necessário a todo o momento tomar decisões com vista a que perdurem e se desenvolvam. Grande parte destas decisões envolve o conhecimento dos custos.

➤ Impacto Financeiro da Decisão

Numa organização com fins lucrativos, como é o caso da empresa privada, o principal objetivo é ter lucros. Estes traduzem-se pelo aumento dos capitais próprios ou pela possibilidade da sua distribuição aos proprietários de empresa. Assim, o lucro e o aumento dos recursos financeiros próprios encontram-se estreitamente associados.

Diremos que o conceito de lucro se materializa no aumento dos fundos (capitais) de que a empresa dispõe para financiar o seu ativo e retribuir os capitais nela aplicada pelos seus proprietários.

Por conseguinte, em última análise, é sobretudo a libertação de fundos próprios proporcionados por uma decisão que interessa medir para podermos avaliar se a decisão deve ser tomada. Assim, em relação aos diversos períodos nos quais a decisão produz efeito, teremos de medir os fluxos de fundos que se verificarão, ou seja as entradas, as saídas e a respetiva diferença (meios libertos).

A decisão é geralmente tomada entre alternativas possíveis, pelo que a alternativa a aprovar seria aquela em que o somatório do cash-flow dos diversos períodos fosse superior. Porém, não é indiferente para a tomada da decisão a forma como o cash-flow se distribui pelos períodos. Para salientar este aspeto atentemos que em duas alternativas aquele somatório pode ser igual mas numa delas localiza-se no primeiro período e na outra no último período.

No entanto, para que se determinem aqueles fluxos de caixa, torna-se de qualquer forma necessário dispor de informações adequadas sobre os custos que implicam os pagamentos e sobre os proveitos relacionados com os recebimentos. (Pereira & Franco, 1994).

2.4. Objeto dos Custos

A empresa desenvolve atividades relativamente às quais é necessário determinar custos para efeitos de planeamento, controlo e tomada de decisão. É necessário apurar os custos relativos àquelas atividades, ou seja, por objetos de custos.

O apuramento dos custos de funcionamento por centros de custos em conjunto com a existência de unidades de medida da atividade desenvolvida por estes vai facilitar a repartição daqueles pelos objetos para que contribuíssem.

O objeto de custo é aquilo a que o custo se refere, ou seja o elemento sobre o qual o custo se calcula. Em função do seu objeto, os custos podem ser funcionais, de produtos e do período.

“O objeto de custo é aquilo de que se calcula o custo, a entidade a que o custo diz respeito, ou dito de outro modo, algo para o qual é desejada uma medição separada dos custos” (Horgren, 1994,p.26).

Na realidade, a simples análise dos resultados por produtos, embora indispensável para a tomada de certo tipo de decisões, é geralmente insuficiente para o controlo da gestão, pois não fornece quaisquer informações particulares quanto à localização de possíveis insucessos ao longo do processo de exploração.

No entanto, em relação aos diversos meios de exploração (bens e serviços consumidos) podemos sempre considerar o seu destino:

- Destino funcional (a que funções respeitam), em regra fácil e imediatamente conhecido;
- O destino final (a que produtos respeitam), nem sempre fácil e imediatamente visível ou reconhecido.

Existe a necessidade de, antes da determinação dos custos por produtos (após a resolução dos problemas originados pelo desconhecimento imediato do destino final de certos meios de exploração), podemos sempre determinar, e mais facilmente, não só os custos das funções gerais da empresa (aprovisionamento, transformação, distribuição e administração), mas também os custos dos vários departamentos que concorrem para cada uma dessas funções.

É de salientar, entretanto, que todo o objeto de custo corresponde sempre a uma ação ou atividade: um custo sempre é a soma das despesas necessárias para “fazer qualquer coisa” : para exercer uma função, para realizar o trabalho dum departamento, para fabricar um produto, para prestar um serviço a função exercida, o departamento considerado, o produto fabricado, o serviço prestado, são os objetos dos respectivos custos. (Fess & Warren, 1990).

2.5. Níveis ou Sistema de Custeio

2.5.1. Custeio ABC

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Por meio de um estudo realizado, em meados da década de 80 por Kaplan e Cooper, professores da Harvard Business Scholl, surgiu o Custeio ABC (custeio baseado em atividades), com Objetivo, naquela época de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretas fixas (Overhead) aos produtos (Della & Queiroz,2001).

Segundo (Wernke,2001), este método é utilizado, pois é uma ferramenta gerencial produtora de informações de custos para uma variedade de objetivos gerenciais, incluindo o objetivo de geração de relatórios financeiros.

(Mowen & Hansen,2003), ao refletir sobre tempos de globalizados e concorrência acirrada, colocam o ABC, pode ser uma poderosa forma de garantir uma postura competitiva diante de um cenário econômico avançado. Visto que, os gerentes necessitam de informações

sobre os custos para a tomada de decisões e melhor planejamento, a fim de maximizar o lucro, ideal para qualquer organização.

Entretanto, o problema do método ABC está no fato de considerar o rateio dos custos e despesas fixas. Mas, como qualquer outra ferramenta gerencial pode trazer problemas se não for utilizada dentro de seus padrões e adequada compreensão de suas limitações.

(Mowen & Hansen,2003) ressaltam a importância de que, para se tornar uma decisão adequada é preciso que os números contabilísticos produzidos por um sistema de custeio por atividade, sejam diferentes daqueles produzidos por um sistema baseado em função.

Para projetar um sistema de custeio ABC há algumas etapas essenciais, conforme (Fáma & Bruni,2004) que são: identificação das atividades e seus respectivos custos, a alocação do custo departamental ao custo da atividade, a identificação dos direcionadores de custo e a divisão do custo a atividade pelo direcionador de custos.

Este método difere dos modelos tradicionais, pois, ao invés das bases de rateio, é concentrada a atividade desenvolvida dentro da organização para alocar os custos contrariando os sistemas que se baseiam nos volumes.

Portanto, quando o objetivo principal do ABC “é custear produtos, um bom sistema “tradicional “ de custos, ou seja, em departamentalização e com boa separação dos centros de custos, já pode atender, adequadamente, a estas duas primeiras etapas: identificação e atribuição de custos as atividades relevantes. É possível, até, não haver diferenças significativas entre o ABC e o sistema tradicional até este ponto. (Martins, 1996).

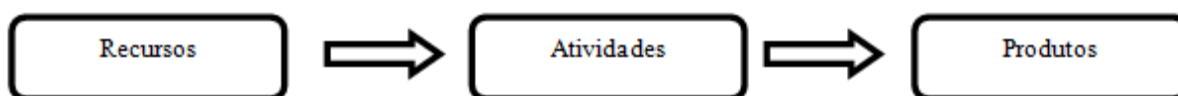


Figura 3 - Esquema afetação dos custos no ABC

Fonte: Elaborado pelo Autor

2.5.2. Custeio Marginal

Em economia e finanças, custo marginal é a mudança no custo total de produção advinda da variação em uma unidade da quantidade produzida. Por outras palavras, podemos ainda dizer que o custo marginal representa o acréscimo do custo total pela produção de mais uma unidade, podendo ainda dizer-se que é o corresponde ao custo da última unidade produzida.

Matematicamente, a função de custo marginal (Cmg) é expressa como a derivada da função de custo total (CT) sobre a quantidade total produzida (Q), como segue:

$$Cmg = \frac{dCT}{dQ}$$

Em um gráfico, a curva que represente a evolução do custo marginal é de uma parábola côncava, devido a Lei dos rendimentos decrescentes. No ponto mínimo de curva, se encontra o número de bens que devem ser produzidos para que o custo marginal seja mínimo.

O custo marginal começa por ser decrescente, tem um valor mínimo, passando depois a ser representado por uma curva crescente. Este andamento, do custo marginal, é explicado por dois fatores: numa primeira fase, o custo marginal cai porque os custos fixos são progressivamente diluídos por mais unidades. A partir de determinado ponto impera a já referida Lei dos rendimentos decrescentes.⁵

2.5.3. Custeio Variável

Este sistema busca alocar à produção apenas os custos variáveis, pertinentes à mesma. Isto permite aos gestores verificarem as variações de custo exclusivamente voltados ao produto, sem influência dos custos fixos e independente dos volumes de produção.

Este custeio, conhecido também como custeio direto, apesar de não ser aprovado pelo fisco, pode ser de grande auxílio no processo de tomada de decisão, pois fornece informações gerenciais, por haver relação entre o lucro e o volume de produção (Crepaldi,2004).

Sendo que, tem como foco principal controlar o nível de produção de uma organização. Mas, o custeio variável considera apenas os custos de produção de um período, somente aqueles que variam, desprezando os custos fixos, de modo que, estes são considerados como despesas e encerrados, diretamente, no resultado do período (Neves & Viceconti,2003).

Segundo (Fama & Brundi, 2004), deve – se tomar cuidado na interpretação desse custeio, pois o uso de seus conceitos, nem sempre coincide com seus preceitos teóricos, pois os custeios variáveis e diretos tratam, especificamente, da análise de gastos variáveis diretos, indiretos, custos ou despesas e sua comparação com as receitas.

⁵ http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo_marginal

Dessa forma, tanto os custos fixos, como os variáveis e semi variáveis têm abrangência para o custo direto e o indireto. Além disso, servem para a apuração do custo de qualquer objeto, auxiliando a verificação da rentabilidade e atividades da empresa. Esta forma de custo disponibiliza grande grau de detalhamento, pois é feita de forma analítica, separando os custos diretos dos indiretos (Werneke, 2001).

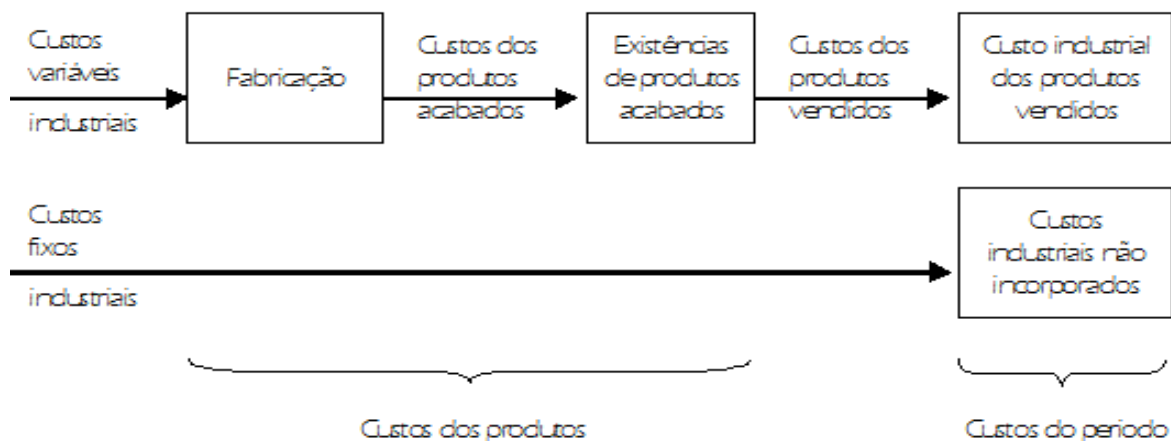


Figura 4 - Esquema de representação dos custos no custeio variável
Fonte: (Pereira & Franco, 1994.p153).

2.5.4. Custeio Racional

O método de imputação racional dos custos fixos é um método de cálculo dos custos de produção que tem por objetivo eliminar, ou melhor isolar, os efeitos de uma variação de atividade sobre os custos, quer dos centros de custos quer dos produtos. O princípio do método é, por conseguinte, bastante simples, uma vez que assenta numa retificação do montante dos custos fixos ou de estrutura que devem ser considerados no cálculo dos custos, obtidos pela aplicação de um ou vários níveis de atividade. (Caiado, 1994.).

A imputação racional é uma imputação dos custos fixos aos custos pela relação: atividade real/ atividade normal. Obtém – se, assim, um coeficiente, dito de imputação racional, que se utiliza como coeficiente de ponderação para imputar os custos fixos.

Por este sistema de custeio, o custo industrial não engloba a parte dos custos fixos ou de estrutura correspondentes á capacidade não utilizada. O custo da produção inclui, para além do custo primo, apenas os custos de transformação variáveis e a parte destes custos fixos correspondentes atividade real.

$$CT \times \frac{Ar}{An}$$

No custeio racional pretende – se neutralizar os efeitos das variações da atividade sobre o custo de produção. Assim, consideram – se os gastos de fabrico variáveis e a parte dos gastos de fabrico fixos correspondente a atividade real. Os encargos só serão imputados na medida da utilização da capacidade normal de produção. Neste caso retira – se a capacidade não utilizada ou desaproveitada ou seja, os gastos de estrutura desnecessários.

O método de custeio racional dos custos fixos ou de estrutura é pouco utilizado nas empresas para calcular os custos de produção. Contudo, os seus fundamentos são muitas vezes considerados na determinação dos custos previsionais, designadamente nas empresas que trabalham por encomenda.

2.5.5. Custeio por Absorção

Segundo (Galvão,1984) custeio por absorção é o método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque absorve todos os custos de fabricação, afirma que o custeio por absorção é a expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição.

Designa – se de custeio total completo e caracteriza – se por considerarmos todos os custos industriais (fixos e variáveis) como custos de produtos. Por este sistema, os custos fixos industriais, como também os custos variáveis, são custos dos produtos, passam a ser custos dos períodos à medida, que a produção é vendida. Referimos, apenas aos custos de produção, pois, como sabemos, os custos não industriais são sempre considerados custos dos períodos.

Imputação dos custos fixos por quotas teóricas, uma forma de resolver o problema de imputação dos custos industriais, consiste em fazer uma imputação dos custos fixos industriais à produção do mês por quotas teóricas, trata – se de uma variante do procedimento anterior, em que os custos fixos industriais a imputar à produção resultam da consideração dos custos reais e da relação entre a produção, real e a que se considera normal.

Representando os custos fixos industriais do mês por CF a produção real por Qr e a produção normal por Qn, considerar - se como custo fixos da produção do mês (custos dos produtos), os que resultam do produto dos mesmos pelo quociente entre a produção real e a normal.

$$CF = \frac{Qr}{Qn}$$

E, por conseguinte, como custos fixos industriais não incorporados, ou seja como custos do período, o seguinte valor:

$$CF = \left(1 - \frac{Qr}{Qn}\right), \text{ sendo } Qn > Qr$$

Neste sistema de custeio, os custos dos produtos são calculados com base nos custos realmente apurados pela Contabilidade no período, quer de natureza fixa quer de natureza variável. Portanto, o custo do produto há-de englobar o custo real das matérias-primas transformadas (quantidades reais x custo unitário real) e os custos de transformação reais (custos reais dos centros principais).

Estes últimos são apurados através da soma dos custos diretos (custos da classe 6 classificados por centro) e dos reembolsos (quantidades de obra reais x custos unitários reais). O funcionamento deste sistema obriga a que se tenha de seguir a seguinte ordem na valorização dos elementos da Contabilidade Analítica:

- Compras, entradas e saídas das matérias de armazém;
- Custos de transformação (centro diretos e auxiliares);
- Custos de produção;
- Entradas e saídas de produtos acabados de armazém.

Para valorizarmos os consumos de materiais primas, matérias subsidiárias e matérias diversas é necessário sabermos qual o respetivo custo real, logo, temos que ter todos os elementos relativos a compra e entrada em armazém (inclui também os custos de armazenagem) para determinarmos, o custo unitário respetivo (não esquecer que é necessário definir o critério valorimétrico das existências), fichas de armazém, UEPS, PEPS, Custo Medio Ponderado.

Os custos de transformação hão-de resultar de adicionarmos aos custos diretos reais das secções da área fabril (o custo do armazém de matérias é imputado a estas) os valores das imputações ou reembolsos. Isto pode obrigar, como já vimos, a recorrer a sistemas de equações para determinarmos os custos unitários das prestações recíprocas.

Os custos da produção abrangem os custos reais das matérias-primas consumidas e das operações de transformação dessas matérias-primas (custos de transformação), deduzidos do valor de venda líquida dos subprodutos (caso os haja e seja seguido o critério do lucro nulo para a sua valorização). Os produtos acabados entram, assim, no respetivo armazém aos custos reais de produção. A sua saída e as existências são valorizadas de acordo com o critério respetivo.

Tal como o nome indica, este sistema pressupõe a fixação de custos básicos (“a priori”) relativamente a: compras (entradas em armazém); custos de transformação (centros fabris); custos de produção (entrada em armazém de produtos acabados).

Os movimentos a integrar na contabilidade analítica são processados pelos valores básicos (quantidade reais x custos básicos) e, no momento em que se conhecerem os valores reais correspondentes (via Contabilidade Geral), faz – se a comparação entre eles. As diferenças apuradas constituem os denominados desvios contabilísticos, os quais são transferidos, mês a mês, para a conta de resultados analíticos.

A conta compras é debitada pelos valores reais das matérias-primas e outros materiais até a entrada do respetivo armazém e creditada pelos custos básicos (quantidades entradas x custo básico). A diferença entre o débito e o crédito é o desvio de compras.

Os centros de custos fabris são debitados pelos valores reais apurados pela contabilidade geral (custos fixos e variáveis) e pelos reembolsos de outros centros (atividade real x custo unitário básico) e creditados pela atividade aplicada nos produtos ou no apoio as outras secções. O saldo da conta centro de custos é o respetivo desvio das secções.

Quanto as produções de cada período, estas são debitadas pelas matérias-primas consumidas (quantidades das notas de saída de armazém valorizadas aos respetivos custos básicos) e pelas unidades de obra aplicadas pelos centros produtivos (atividades reais x custo básico) e creditadas pelas quantidades fabricadas ou produzidas (notas de entradas em armazém valorizadas a custo básico). A diferença entre o débito e o crédito constitui o desvio de fabricação.

No caso de a empresa utilizar o método direto, este mapa de produção é substituído pelas folhas de obra encomenda, pelo que o crédito da conta Obras em Curso ou Encomendas em Curso é normalmente igual ao respetivo débito (este integra as quantidades utilizadas ou aplicadas valorizadas a custo básico).

Verifica – se, no presente sistema, que é indiferente começar por elaborar o mapa da produção ou dos custos de transformação ou das compras, desde que se saibam as quantidades respetivas. Isto resulta da extrema flexibilidade dos sistemas, em consequência da definição prévia dos custos básicos. (Caiado, 1994).

Custeio por absorção (ou total): O sistema de custeio por absorção é o sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção incluindo os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. O custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de

forma direta ou indireta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

Para Furlan, o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos. Noutras palavras, resulta na apropriação de todos os custos das funções de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos.

Diante dessas afirmações, pode-se considerar o custeio por absorção como o método de custeio em que são apropriados todos os custos de fabricação, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

2.6. Centro de Custo e centro de responsabilidade

2.6.1. Centro de responsabilidade

Uma empresa organizada encontra-se dividida em segmentos organizacionais, que mesmo relativamente a uma pequena área sabe-se quem responde diretamente pelas atividades dessa área, e perante quem é responsável. No topo hierárquico encontra-se a administração ou gerência da empresa, que responde perante os sócios.

Deve ter-se presente que os custos ocasionados pelo funcionamento dos diversos órgãos da empresa devem ser repartidos por centros de responsabilidade, correspondendo cada um deles aos diversos segmentos definidos na estrutura orgânica da empresa. As empresas organizadas encontram-se divididas em segmentos organizacionais, sendo o conjunto revelado de forma esquemática através do organograma.

Um centro de responsabilidade é uma unidade orgânica descentralizada com objetivos, meios e um responsável. A Contabilidade Analítica deve apurar os custos por cada um dos segmentos organizacionais (centros de responsabilidade), analisá-los e transmiti-los aos respetivos responsáveis, tendo em vista o seu controlo e adequação aos objetivos da empresa. (Pereira & Franco, 1994).

2.6.2. Centro de custo

A análise dos custos de determinado centro e responsabilidade nem sempre é possível se decompôr o centro de responsabilidade em unidades contabilísticas que designamos por centros de custos.

Assim, a unidade primária de determinação de custos de certo segmento organizacional nem sempre é o centro de responsabilidade mas sim parte deste, o centro de custos. A análise dos custos de determinado centro de responsabilidade e a sua imputação

nem sempre são possíveis sem se decompor o centro de responsabilidade em unidades contabilísticas designadas por centros de custos. A unidade primária de determinação dos custos de certo segmento organizacional nem sempre é o centro de responsabilidade mas sim parte deste, o centro de custos.

Um centro de custo é uma unidade de negócios que só é responsável pelos custos em que incorre. O gerente de um centro de custo não é responsável por receita de geração ou utilização de ativos. O desempenho de um centro de custo geralmente é avaliada através da comparação de orçamento para os custos reais. Os custos incorridos por um centro de custo podem ser agregadas em um centro de custos e alocados para outras unidades de negócio. (Shillinglaw,1982).

➤ **Divisão funcional dos custos**

Os custos da empresa podem ser trabalhados na óptica das funções que originam esses custos (compras, produção, venda, administração e financeira). Estas funções estão diretamente relacionadas com serviços, departamentos ou secções em que assenta a organização interna, cujo número de natureza variam de empresa para empresa.

Segundo (Caiado, 1994,p.188), os problemas que surgem com a repartição dos custos em causa são idênticos aos mencionados quando tratámos os gastos gerais de fabrico. De facto, não é fácil conseguir uma proporcionalidade entre os gastos gerais de fabrico e a base de imputação a adotar para a sua repartição.

➤ **Centros principais e auxiliares**

As dificuldades que a repartição dos gastos gerais de fabrico levanta. Os custos apurados das obras, encomendadas, produtos e serviços podem não ser conformes com a realidade e influenciar de forma negativa determinadas decisões a tomar pelos gestores da empresa.

Assim, os custos da mão – de – obra direta e dos gastos gerias de fabrico, agrupados na rubrica custos de transformação, são imputados aos produtos, obras ou encomendas através de um método diferente, o dos centros de custos (está muito divulgado sob a designação das secções homogéneas.

Tal método consiste em dividir os custos de transformação (custos das contas 61 a 67 da classe 6 do P.O.C.) em pequenos grupos de custos com certas afinidades os chamados centros de custos. Distribuindo os custos dos centros comuns ou de apoio pelos utilizadores (regra geral dos centros produtivos), estamos agora em condições de fazer a imputação nos

produtos que originaram esses mesmos custos. Passamos, assim de um critério em que os custos de transformação são imputados indiscriminadamente por todos os produtos para um outro critério em que a imputação se faz em função dos centros que determinaram tais custos.

Evidentemente que este método pressupõe que a mão-de-obra não tenha grande significado e que o método utilizado no custeio industrial não justifica a individualização da mão-de-obra direta. Se tal se verificar, o método aplica-se aos gastos gerais de fabrico.

Após a determinação dos custos por natureza (classe 6 do Plano), há que individualizar os relativos á transformação das matérias-primas em produtos acabados (aquilo a que chamámos custos de transformação). Agora há que classificá-los segundo os centros de custos da área fabril que os originaram ou determinaram, depois os custos dos centros auxiliares e de apoio são repartidos pelos centros principais de acordo com o critério de distribuição definido.

Neste momento, temos os custos de transformação da classe 6 totalmente imputados aos centros que trabalharam os produtos, sob a forma de custos diretos e de custos imputados ou reembolsos.

Seguidamente, temos que repartir os custos destes centros (produtivos ou principais) pelos produtos fabricados, para o que se torna necessário a definição da correspondente unidade de obra (unidade de custeio idêntica á unidade de imputação).

Á primeira repartição dá-se o nome de repartição primária dos custos; à segunda dá-se o nome de repartição secundaria dos custos. Na definição e escolha dos centros de custos há que atender fundamentalmente aos seguintes critérios:

Topográfico: um centro de custos deve abranger os custos que se realizam em determinado local. Por exemplo, os custos do edifício onde está localizado o Armazém deverão ser agrupados no centro de custos armazém. No entanto, existem custos que respeitam a operações muito distintas e em que há diversos responsáveis, pelo que o critério não permite a obtenção de custos corretos, como é o caso das amortizações e a conservação do edifício em que está instalada a fábrica.

Responsabilidade: um centro de custos deve englobar os custos que estão sob a responsabilidade de determinada pessoa. O diretor da fábrica é responsável por todos os custos verificados na área fabril, o chefe da Oficina de soldadura é responsável pelos custos da oficina, etc. Contudo, pode acontecer que determinado individuo seja responsável por custos que respeitam a operações fabris bastante diferentes, pelo que este critério necessita de ser complementado.

Funcional: aqui, os custos são apurados de modo a respeitarem a operações idênticas. Por exemplo, os custos das máquinas de fresar englobam-se no centro de custos fresas, os custos de pintura em pintura, os custos de tornear em tornos, etc.

Existências de uma medida comum para todos os custos do agrupamento, ou seja a unidade de relativamente ao qual todos os custos se podem considerar proporcionais (unidade de custeio) unidade essa que permite fazer o controlo e a imputação dos custos. (Lauzel,1977).

➤ **Classificação dos centros de custos**

A divisão da empresa em centros de custos tem a ver com os requisitos enumerados no número anterior e com a organização interna da empresa. Normalmente, a divisão é feita de acordo com as funções principais desenvolvidas pela empresa.

A classificação pode ser assim definida:

- Centros de produção: são constituídas pelos custos das secções fabris que intervêm diretamente na produção dos bens e serviços destinados à venda.
- Centros de armazenagem: são as secções que abrangem os custos de funcionamento dos diversos armazéns.
- Centros de distribuição: os custos originados pela distribuição (movimentação) das matérias e produtos são englobados nestas secções.
- Centros complementares ou auxiliares: são as secções que apoiam normalmente as secções fabris principais pelo que os seus custos são imputados a estas.
- Centros administrativos e de serviços: integram os custos dos serviços administrativos e de outras secções da área não fabril.

Convém referir, por último, que a definição de centros de custos apresenta numerosas dificuldades na prática, não só na afetação dos custos, mas também na definição das unidades de obra. (Caiado, 1994).

2.7. Decisões Estratégicas Decorrentes da Gestão de Custo

2.7.1. Fixação de Preço de Venda

Estabelecer um preço de venda é um dos mais importantes momentos nas decisões a serem implantadas na empresa. A resposta a simples questão “ Por quanto devem ser vendidas as mercadorias/produtos/serviços?” pode representar o sucesso, a rentabilidade, a competitividade ou não da empresa e, conseqüentemente, sua existência ou não.

Santos (1995, p.4) diz que: Pode se afirmar que, a fixação de preços de venda dos produtos e serviços é uma questão que afeta diariamente a vida de uma empresa, independente de seu tamanho, da natureza de seus produtos ou do sector económico e de sua atuação. Esta dificuldade de formar preço de venda pode atingir toda uma cadeia produtiva, desde o fornecedor da matéria – prima, passando pelo fabricante, distribuidores, varejistas até o consumidor final.

Assim sendo, inúmeros são os fatores que influenciam a determinação do preço de venda, tais como, mercado, custos, concorrência entre outros. Partindo de tais fatores surgem alguns modelos para determinação de preço de venda.

Robbins (1978, p.71 apud Santos, 1995, p.18) diz que “ um modelo é, por definição, uma abstração da realidade. É uma representação simplificada de algum fenómeno do mundo real”.

Santos (1995, p.47) prossegue dizendo que “ um modelo de decisão de preço de venda deve ter por finalidade primordial auxiliar o decisor a encontrar a melhor alternativa de preço dada uma situação decisória, tanto na determinação de um preço específico, como no estabelecimento de políticas e estratégias de preços.”

Seguindo a linha de pensamento, pode – se enumerar alguns modelos de decisão de preço de venda que podem auxiliar o decisor na tomada de decisão:

- Os modelos de decisão de preço de venda orientados pela Teoria Económica:
- Os modelos de decisão de preço de venda orientados pelo Mercado;
- Os modelos de decisão de preço de venda orientados pelos custos.

A maioria das Micro e pequenas Empresas, nascem sem ter um coerente planeamento e acompanhado da falta de análise de fatores que influenciam seu crescimento, acabam por vir a falência muito cedo.

Logo, para que uma empresa possa perpetuar sua sobrevivência alguns fatores são importantes, mas um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade consiste na fixação do preço de venda.

Assef (1999, p.16 apud BRUNI 2003 p. 311) reforça a importância da formação do preço de venda, pois o mesmo tem por objetivos essenciais:

- Proporcionar, a longo prazo, o maior lucro possível;
- Permitir a maximização lucrativa da participação de mercado;
- Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais;
- Maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto – sustentável.

Com isso, Hornegren, Datar e Foster, enfatiza que custos influenciam preços por afetarem a oferta. Quanto mais baixo for o custo de produção de um produto em relação ao preço pago pelo cliente, maior será a capacidade de fornecimento por parte da empresa. Partindo dessa afirmação surge a seguinte indagação: Qual o preço cobrar dos clientes para ter sucesso?

Para responder a essa questão, dos modelos de decisões de preço orientado pelos custos identificados por pesquisas bibliográficas, Dean, Lere, Santos, Kotler (apud Santos 2004, p.190) distinguem dois modelos básicos: Mark-up ou preço – margem e Taxa de retorno ou fixação de preços por meta.

Mark – up

O mesmo caracteriza – se por somar ao custo unitário do produto uma margem fixa para obter – se o Preço de Venda. Tendo essa margem a responsabilidade de cobrir outros custos (caso não tenham sido inclusos no cálculo do custo unitário), as despesas e, ainda, proporcionar a empresa determinado lucro.

Lere (1979, p.58 apud Santos 1995, p.191) sugere um conjunto de regras necessárias para o estabelecimento de preço com base nos custos, e diz que quem fixa os preços deve:

- Determinar o custo do produto;
- Determinar o percentual de margem a ser usado;
- Multiplicar o percentual de margem pelo custo do produto para obter a margem em unidade monetária;
- Somar a margem monetária ao custo do produto para determinar o preço.

Assim, sabendo que existem vários “métodos” de se calcular o custo de um produto, o primeiro ponto (determinar o custo do produto) abre margem a várias bases de Mak-up, dependendo do método de custeamento utilizado. Desta forma, pode-se ter:

- Mark – up com base no custo pleno;
- Mark – up com base no custo variável;
- Mark – up com base no custo de transformação;
- Mark – up com base no custo orçado;
- Mark – up com base no custo - padrão;
- Mark – up com base no custeio por absorção;

Porém, de acordo com Dean (1964 apud Santos, 1995, p.195), a fixação do percentual da margem sobre o custo é calculada quase sempre de maneira arbitrária, variando conforme o ramo de atividade da empresa e de seus produtos.

Taxa de Retorno – Alvo

Segundo (Santos, 1995), a Taxa de Retorno – Alvo objetiva fixar um preço de venda que proporcione a um dado volume de vendas, uma taxa de retorno sobre o investimento realizado pela empresa. Essa taxa de retorno – meta depende da estimativa de um nível normal de produção, bem como dos custos correspondentes para o produto e para a empresa como o um todo, dado volume de produção e venda.

O que muitas vezes acontece é que algumas empresas têm dificuldade em estimar com exatidão qual é o capital investido para a fabricação de um determinado produto.

2.7.2. Margem de Lucro

“Lucro – deve ser entendido como a remuneração do capital investido pelos acionistas na empresa depois de deduzidas das receitas todos os custos e despesas do período” (Wernke, 2005, p.9).

$$\text{Lucro} = \text{Receitas} - (\text{Custos} + \text{Despesas} + \text{Perdas})$$

“O lucro é, genericamente, expresso por meio de margem de lucro que podem ser representados em unidades monetárias ou em percentual sobre o preço de venda” (Bruni, 2003, p.29).

2.7.3. Margem de segurança

Designa-se por margem de segurança o quociente de diferença entre as vendas previstas e o ponto crítico e o próprio ponto crítico:

$$MS = \frac{Q - Q^*}{Q^*}$$

Graficamente poderemos visualizar:

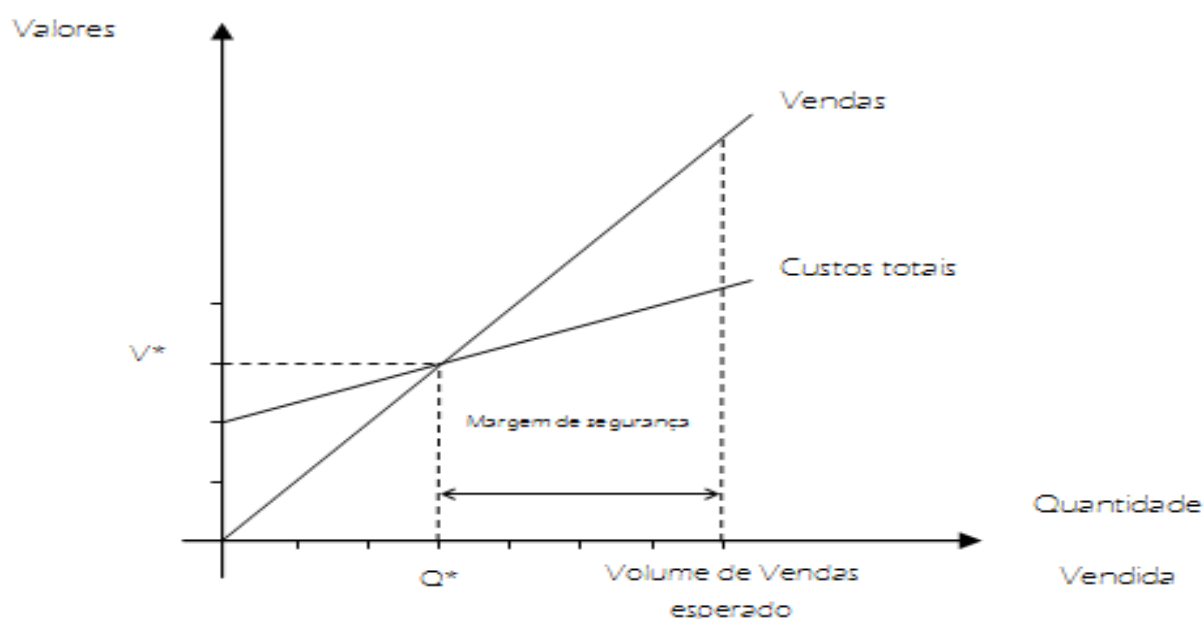


Gráfico 3 - Representação da Margem de Segurança

Fonte: (Santos, 1995)

A margem de segurança deve utilizar-se nas empresas para medir o risco. Uma empresa com uma margem de segurança elevada é menos vulnerável, isto porque o ponto crítico está longe do volume de vendas esperado.

Pelo contrário, numa empresa com uma reduzida margem de segurança, o risco é elevado, uma vez que o seu ponto crítico pouco se distânciava das vendas esperadas e, por conseguinte, as variações negativas na procura, nos preços de venda e bem como os agravamentos não previstos nos seus custos podem colocá-lo em situação de prejuízo.

Possibilita assim a determinação de um valor que evidência a segurança que existe para a empresa de trabalhar acima de uma rentabilidade de exploração nula (no caso da margem de segurança ser positiva). Quanto mais baixa for a margem de segurança, maior será o risco económico, visto a empresa funcionar muito próximo do ponto crítico, podendo a qualquer momento entrar na zona de prejuízos. (Santos, 1995.)

2.7.4. Margem de contribuição

Segundo (Davidson,1978) a margem de contribuição é uma poderosa ferramenta de gerenciamento que permite ao administrador tomar decisões importantes para melhor maximizar o seu lucro. A margem de contribuição corresponde à diferença entre a receita da venda de um determinado produto e os custos e despesas variáveis utilizados para sua fabricação. Com o resultado dela, remunera-se o produtor e cobre - se os custos fixos da empresa tais como as depreciações dos sistemas de irrigação e drenagem, instalações de alvenaria, etc. Este método considera os custos fixos como gastos do período e fornece, de forma rápida e descomplicada, o desempenho económico e financeiro de cada área de cultivo em uma determinada unidade produtiva.

Os custos de uma empresa podem ser agrupados em custos fixos e custos variáveis. Custos fixos são aqueles que tendem a permanecer constantes em seu total, embora haja variações no volume de atividades da empresa, ou seja, apesar de o seu total poder variar de um período para outro. Porém, em cada período de tempo ele não é afetado pela quantidade de produção ou vendas.

A margem de contribuição, conhecida também por "contribuição para o lucro", "contribuição para cobrir o custo fixo e proporcionar lucro", "contribuição para o custo fixo", "saldo marginal", "receita marginal", "lucro marginal" e outras denominações.⁶

⁶ http://www.cpatas.embrapa.br:8080/public_eletronica/downloads/COT110.pdf

2.7.5. Ponto crítico (Teoria do Custo-Volume-Resultado)

No desenvolvimento das suas atividades de exploração, investimento, financiamento, etc., as empresas incorrem num conjunto de custos, de diversa ordem, que são um fator necessário para a obtenção dos proveitos e das receitas associados a essas atividades. Um dos objetivos essenciais das empresas em termos de gestão, como é natural, é que os proveitos e as receitas ultrapassem os custos e as despesas, na medida em que tal situação configurará por certo a obtenção de um resultado positivo.

Os custos da empresa evoluem no tempo, sob a influência de múltiplas variáveis:

- Internas: eficiência da mão-de-obra (produtividade), organização da produção, grau de mecanização, nível de atividade da empresa, etc.;
- Externas: a nível da envolvente contextual (medidas sociais, fiscais, económicas e por vezes políticas).

A teoria CVR tem como objetivo explicar a evolução da rentabilidade e exploração da empresa pelas alterações do nível de atividade. Esta teoria apenas atende a um dos fatores que influencia os custos da empresa – nível de atividade, que pode ser expresso tanto em unidades monetárias como em quantidades físicas.

Para determinar numa empresa fabril a quantidade mínima de unidades a produzir para que a empresa não tenha prejuízo, vamos considerar:

V- vendas (em valor)

Q – venda (em quantidade)

PV – preço de venda

CF – custos fixos

CV – custos variáveis

L – lucro

CT – custos totais

Q' – Ponto crítico (em quantidade)

V' – ponto crítico em valor

O valor de vendas é-nos dado pela seguinte igualdade:

$$V = Q \times PV = CF + (Cv \times Q) + L = CT + L$$

Existe a necessidade do gestor identificar qual o volume de vendas (em valor) a atingir e/ou as quantidades (em termos físicos) a vender, para que a empresa não tenha prejuízo.

$$\text{Ponto Crítico em Quantidade (Q}_0\text{)} = \frac{CF}{PV_u - CV_u}$$

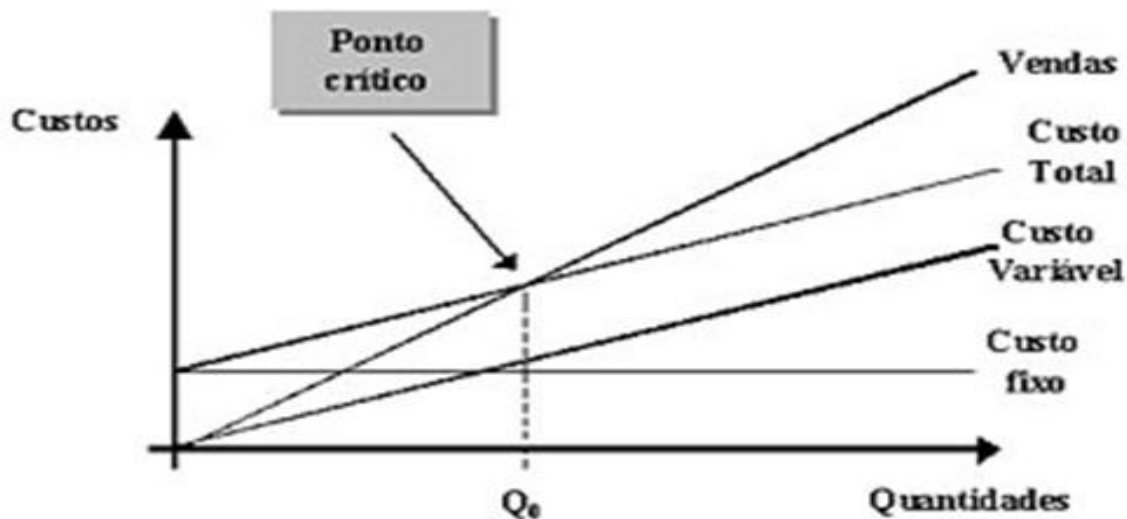


Gráfico 4 - Representação do Ponto Crítico das Vendas

Fonte: (Santos, 1998)

Pressupostos da teoria do CVR

- Classificação dos custos em fixos e variáveis reportados diretamente ao nível de atividade;
- Estabilidade dos custos fixos ao longo do tempo;
- Proporcionalidade dos custos variáveis em função do nível de atividade;
- Estabilidade do preço de venda unitário;
- Não existência de formação de stocks tudo o que a empresa produz é vendido.

Ponto crítico em quantidade (Q0)

Indica qual a quantidade mínima que a empresa deve produzir/vender para que não tenha resultados negativos. Em termos práticos, o ponto crítico de vendas é obtido igualando a zero a diferença entre os proveitos (representados pelo produto entre a quantidade vendida e o preço de venda unitário) e os custos (variáveis, representados pelo produto entre a quantidade vendida e o custo variável unitário, e fixos, representados precisamente pelo seu valor que tem de ser conhecido). Isto é $L = 0$ temos:

$$Q' \times P_v = CF + (C_v \times Q')$$

$$(Q' \times P_v) - (Q' \times C_v) = CF$$

$$Q' (P_v - C_v) = CF$$

Donde:

Ponto crítico em valor (V0)

É o ponto a partir do qual a empresa começa a ter resultados de exploração positivos. Quanto mais baixo for o ponto crítico de uma empresa, mais facilmente, ela o consegue atingir. Assim, menor será o seu risco económico.

$$\text{Ponto Crítico em Valor (V}_0\text{)} = \frac{CF}{1 - \frac{C_v}{P_v}}$$

Se os custos fixos forem nulos, a empresa terá lucro desde que o PVu seja superior ao CVu. No respeitante à estrutura de custos, é possível estabelecer, de acordo com um critério de natureza, uma distinção fundamental entre custos fixos e custos variáveis. Genericamente, os custos fixos correspondem a encargos que as empresas têm de suportar independentemente do volume de vendas e/ou produção que obtiverem.

A estrutura de custos de uma empresa é assim um item de extrema importância para toda a sua gestão. Tendo em conta o referido, o facto de uma empresa conhecer a sua estrutura de custos implica que possa conhecer qual a quantidade de produtos ou serviços que necessita de vender por forma a cobrir exatamente o valor da totalidade dos seus custos, sejam eles fixos ou variáveis.

Essa quantidade corresponde ao ponto crítico de vendas ou *breakeven point*, representando o ponto a partir do qual a mesma empresa passa a obter um resultado positivo em termos de diferença entre proveitos e custos.

Da mesma forma, para quantidades vendidas abaixo do ponto crítico a empresa obterá prejuízos. Para a obtenção do ponto crítico de vendas em termos de valor terá de se multiplicar o ponto crítico em quantidade pelo preço de venda. A utilização do conceito de ponto crítico das vendas é frequente ao nível da gestão no sentido de possibilitar desde logo a avaliação da situação de uma empresa face a esse ponto. Além disso, este conceito é utilizado na análise do risco de projetos de investimento (quanto maior for, maior o risco do projeto) e como indicador da formação do preço de venda. (Santos, 1995).

CAPITULO III – CASO PRÁTICO

3.1. Apresentação da empresa SOPASA,SA.

A SOPASA,SA é uma sociedade por quotas, com o capital social de 10.000.000\$00, cuja atividade principal é a produção e comercialização de bolachas. Ela é uma sociedade constituída por três sócios. Iniciou as suas atividades em 5 de Maio de 2004 com 10 trabalhadores. Atualmente, possui 15 trabalhadores, recorre a prestação de serviço pontual, nas épocas alta para o reforço da mão-de-obra, situa – se na Achada São Filipe junta da passadeira aérea.

A missão da empresa é produzir, comercializar bolachas com alto padrão de qualidade e variedade, oferecendo serviços e produtos adaptados as necessidades dos seus cliente. E a sua visão é ser referência de produtos e serviços no sector de bolachas em Cabo Verde suprimdo as expectativas dos clientes, colaboradores e sociedade.

Para a concretização de sua missão e o alcance de sua visão a empresa fornece bolachas de qualidade por todo Cabo Verde, apostando fortemente na formação e capacitação dos recursos e humanos e investindo nas novas tecnologias.

3.2. Análises e interpretação dos dados

A análise dos dados foi de uma forma quantitativa e qualitativa dos dados recolhidos, na Empresa SOPASA,SA, foi elaborado mapas para apuramento de custo de produção através do custeio por absorção e custeio variável, analisado o nível do risco da empresa com o cálculo do ponto critico e margem de segurança, sustentado qualitativamente com as informações recolhidas através das entrevistas.

3.2.1. Custo unitário e definição do preço e cálculo de margem

Com o auxílio do Excel foram elaboradas planilhas de custos, através dos dados concedidos pela empresa. Posteriormente, a partir de cálculos específicos, ditados pelo sistema de custeio por absorção e do Custeio Variável, foram elaborados os gráficos e, constatado que dos dados levantados e trabalhados, a SOPASA, SA., apresenta uma margem liquida negativa, causadas por erros na inserção de valores no Sistema “empírico” utilizado pela empresa.

No entanto, com base da análise, um resultado importante foi encontrado: a SOPASA, SA., apresentou prejuízo, sendo as despesas foram maiores que as receitas.

Tabela 1 - Mapa comparação custeio por absorção e custeio variável

Mapa de Produção Custeio por Absorção		Mapa de Produção Custeio por Variável	
Matéria Prima	Valor	Matéria Prima	VALOR
Farinha	1,147,500.00	Farinha	1,147,500.00
Manteiga	135,000.00	Manteiga	135,000.00
Oleo vegetal	189,000.00	Oleo vegetal	189,000.00
Leite em pó	642,060.00	Leite em pó	642,060.00
Ovos	135,000.00	Ovos	135,000.00
Baunilha	347,625.00	Baunilha	347,625.00
Soda	7,562.70	Soda	7,562.70
Amónio	14,283.00	Amónio	14,283.00
Sal	60,750.00	Sal	60,750.00
Agua	4,725.00	Agua	4,725.00
Acucar	298,800.00	Acucar	298,800.00
Total de Materia Prima	2,982,305.70	Total de Materia Prima	2,982,305.70
Mao - de - obra – directa		Mao - de - obra – directa	
Salario Fixo	240,000.00	Salário Fixo	240,000.00
Gratificação	42,400.00	Gratificação	42,400.00
INPS	13,400.00	INPS	13,400.00
Subsidio Alimentação	3,000.00	Subsidio Alimentação	3,000.00
Total de Mão-de-obra	298,800.00	Total de Mão-de-obra	298,800.00
Gastos Gerais de Fabrico		Custos Fixos	
Renda da Fabrica	60,000.00		
Seguro Incendio	23,000.00		
Gasoleo Industrial	132,180.00		
Electricidade	19,000.00		
Agua	6,000.00		
Gastos de Empacotacao	13,300.00		
Depreciacao Equi. Basico	101,316.00		
Depreciacao Outros Activo Fixo Tag.	14,040.00		
Total de Gerais de Fabrico	368,836.00		
Total CIP	3,649,941.70	Total CIP	3,281,105.70
quantidade produzida	27,900.00	quantidade produzida	27,900.00
CIP UNI	130.82	CIP UNI	117.60
Preco Venda	140.00	Preco Venda	140.00
Margem	9.18	Margem	22.40

O custeio por absorção ou custeio total é um método de apuramento de custo dos produtos que considera quer os custos fixos quer os custos variáveis industriais como custos de produto. No entanto, para efeitos de controlo de gestão e obtenção de informações necessárias a tomadas de decisões, não aconselhamos a utilização deste sistema, mas sim o custeio variável. O custeio variável é um método de apuramento do custo dos produtos que consiste em se considerarem somente os custos variáveis industriais como custos produtos, e os custos fixos são considerados custos do período.

3.2.2. Custo de produção total e unitário

Tabela 2 - Custo de produção total e unitário

Mapa de Produção Custeio por Absorção		Mapa de Produção Custeio por Variável	
Total de Matéria Prima	2,982,305.70	Total de Matéria Prima	2,982,305.70
Total de Mão de obra	298,800.00	Total de Mão de obra	298,800.00
Total de Gerais de Fabrico	368,836.00		
Total CIP	3,649,941.70	Total CIP	3,281,105.70
quantidade produzida	27,900.00	quantidade produzida	27,900.00
CIP UNI	130.82	CIP UNI	117.60
Preco Venda	140.00	Preco Venda	140.00
Margem	9.18	Margem	22.40

No custo de produção unitário, pode se constatar que no custeio por absorção é inferior ao do custeio variável, a diferença é justificada por não imputação dos custos fixos, aos produtos no custeio variável. Mas podemos ver que o custo que mais aproxima do real é do custeio variável porque tratando de uma empresa Industrial, permite uma melhor informação quanto a tomada de decisão sobre as matérias-primas e mão-de-obra direta, por esses são alocados diretamente ao produto.

3.2.3. Margem de Lucro

Tabela 3 - Margem de Lucro

Dr. Resultado Custeio por Absorção		Dr. Resultado Custeio por Variável	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Venda	3,906,000.00	Venda	3,906,000.00
Custo Industrial de Producao	3,649,941.70	Custo Industrial de Produção	3,649,941.70
Margem Bruta Das Vendas	256,058.30	Margem Bruta Das Vendas	256,058.30
Custos de Administração	91,539.50	Custos de Administração	91,539.50
Custos Comerciais	64,182.50	Custos Comerciais	64,182.50
Custos Financeiros		Custos Fixos	368,836.00
Custos de Aprevisionamento		Custos de Aprevisionamento	
Resultado Líquido	100,336.30	Resultado Líquido	(268,499.70)
Quantidade Produzida	27,900.00	Quantidade Produzida	27,900.00
Resultado Líquido (RL Unitario)	3.6	Resultado Líquido (RL Unitario)	(9.62)

A empresa SOPASA, SA., apresenta um lucro de 3,6 \$00 no custeio por absorção, por cada unidade produzida claramente, aquém do necessário para obter um lucro maior e consequentemente contribuir para a agregação do valor ao capital social da Empresa. Enquanto que no custeio variável apresenta um prejuízo de 9,6\$00 por cada unidade produzida o que significa que o preço de venda não cobre os custos de produção.

3.2.4. Margem real

Tabela 4 - Margem real

Mapa de Produção Custeio por Absorção		Mapa de Produção Custeio por Variável	
Total de Matéria Prima	2,982,305.70	Total de Matéria Prima	2,982,305.70
Total de Mão de obra	298,800.00	Total de Mão de obra	298,800.00
Total de Gerais de Fabrico	368,836.00		
Total CIP	4,317,577.70	Total CIP	3,281,105.70
Custos Não Industriais		Custos Não Industriais	
Administreactivos	91,539.50	Administreactivos	91,539.50
Comerciais	64,182.50	Comerciais	64,182.50
Total Custos NI	155,722.00	Total Custos NI	155,722.00
Total CC	4,473,299.70	Total CC	3,436,827.70
quantidade produzida	27,900.00	quantidade produzida	27,900.00
CC UNI	160.33	CC UNI	123.18
Preco Venda	140.00	Preco Venda	140.00
Margem real	20.33	Margem real	-16.82

A empresa em estudo apresenta um custo complexo unitário de 20.33\$00 no custeio por absorção, e no entanto ostenta (-16.82\$00) no custeio variável, o que quer dizer apresenta uma ineficiência de 16.82\$00 por cada unidade produzida.

3.2.5. Analise dos Elementos do Custo

Tabela 5 - Analise dos elementos do custo

Estrutura de Custo da SOPASA, SA.		Percentual
Matéria Prima	2,982,305.70	78%
Mao - de - obra – directa	298,800.00	8%
Gastos Gerais de Fábrica	368,836.00	10%
Administrativos	91,539.50	2%
Comerciais	64,182.50	2%
Custos de Producao	3,805,663.70	100%

Matéria-prima: Podemos definir matérias- primas como sendo todos os produtos que a empresa adquire com o objetivo de transformar noutros produtos ou servirem de apoio a essa transformação. As primeiras constituem as matérias – primas, enquanto as últimas são designadas matérias subsidiarias (pertencem aos gastos gerais de fabrico).Na SOPASA, SA., constituem a matéria-prima do produto a farinha.

É necessário ainda distinguir as matérias diretas e as matérias indiretas. As primeiras são aquelas cujo consumo se pode relacionar fácil e diretamente com a fabricação de um determinado produto logo alocação direta, as segundas são as que constituem um custo comum a diversos produtos e que só indiretamente contribuem para o fabrico destes.

Com base na DRP (Demonstração de Resultado Previsional), constata-se que os custos de matéria -primas tem um peso de 78%, na Estrutura de custo da Empresa, no que toca a esta rubrica, terá que agir no sentido de diminuir os custos de aquisição de produtos, primeiramente a Empresa terá que elaborar um orçamento de produção, no sentido de planear os custos de aquisição, mas também sobretudo identificar os desvios.

Ela deverá traçar estratégias de diminuição dos custos de aprovisionamento, no sentido de comprar mais barato, fazendo a prospeção do mercado, negociar com Fornecedor no sentido de poder adquirir em maior quantidade, e a menor preço, solicitar o aumento do prazo medio de pagamentos.

Mão-de-obra Direta: O custo da mão-de-obra abrange não só o montante das remunerações processadas ao trabalhador (ordenados, salários, horas extraordinários, prémios e incentivos,), mas também o valor dos encargos sociais suportados pela entidade patronal, quer obrigatórios (a providência social, seguro de acidentes de trabalho.), quer os facultativos (refeitórios, creches, feriados não obrigatórios, assistência medica e medicamentosa).

O custo de mão-de-obra corresponde a 8 % na estrutura do custo da Empresa, considera o custo necessário, e pouco expressivo, mas a empresa deverá qualificar o pessoal de produção de modo a dota - los de competências técnicas por forma a obter maior eficiência na produção. Manter um número reduzido de mão-de-obra, mas aumentar a produção.

Gastos Gerais de Fabrico: Os gastos gerais de fabrico, tem vindo a assumir uma importância crescente nos custos de produção em consequência de diversos fatores. O desenvolvimento continuado da tecnologia, materializado numa automatização crescente, normalmente reduz os custos de mão-de-obra direta e aumenta o investimento em equipamento produtivo e respetivo pessoal de supervisão para a eficiente utilização do mesmo.

Os gastos gerais de fabrico corresponde a 10% no total dos custos, da Empresa SOPASA, SA, considera que algumas rubricas estão acima do mínimo necessário de acordo com a atividade da empresa, devem ser tomadas medidas no sentido de conseguir o redução dos mesmos, e consequentemente refletir no custo unitário do produto, fazendo aumentar a margem liquida.

No que tange renda a empresa em estudo que representa 16% dos gastos gerais de fabrico, deverá procurar um espaço com mais capacidade de instalação, a um preço mais baixo, e melhor localizado.

Combustíveis: a Empresa tem um custo mensal de com o gasóleo industrial, no valor de 132.180\$00, ou seja corresponde a 36% dos Gastos Gerais de Fabrico, não se justifica suportar este custo, avaliar o consumo das máquinas, efetuar um melhor controlo para verificar se não existe desperdícios, ou outras práticas incorretas.

Administração: contribuindo com 2% na estrutura de custo da empresa, o custo de salário da gerência, deverá ser analisado no sentido de sofrer uma ligeira diminuição, por forma a contribuir para a redução do peso do custo fixo e da estrutura.

Comerciais: a empresa em estudo, tem um custo diário com um veículo que faz a distribuição dos produtos nos locais dos potenciais clientes, terá que efetuar um plano de distribuição tendo em conta as localizações e dias de distribuição.

3.2.6. Centro de Custo

Organigrama da Empresa

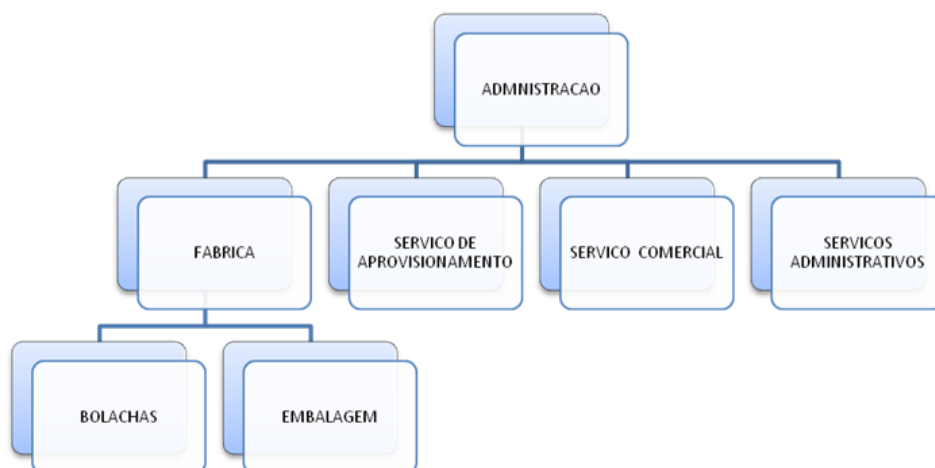


Figure 5 - Organigrama da Empresa SOPASA, LDA

Fonte: Fornecido pela Empresa

Na administração os custos são referentes ao salário, subsídios, e os despectivos encargos legais como seguros e providência social. A fábrica contempla os custos de produção repartidos em mistura, preparação, refinação, corte, arrumação, forno, empacotamento, Armazenagem. No centro de serviço de aprovisionamento temos os custos

na verificação de encomendas, preparação de orçamentos de produção e compras de matérias-primas.

Serviço comercial os custos são devidos a campanha de publicidade, contactos com os clientes, transporte que leva os produtos aos clientes. Serviços administrativos existem um administrativo-financeiro que trata da organização dos arquivos, pagamentos e depósitos bancários, elaboração de folhas de salários e mapas de contribuição fiscais e sociais.

3.2.7. Marketing

A articulação dos pilares do marketing em conjugação com uma boa estratégia abrirem as portas para o sucesso visando garantir assim a eficiência do seu ramo de atividade.

A empresa SOPASA, SA., deverá estabelecer um plano de marketing integrado, como forma de melhorar a qualidade do produto, com o objetivo de aumento da notoriedade da imagem da empresa. Utilizando os seguintes instrumentos: Publicidade (rádio, televisão,); Marketing boca - boca (é muito expressivo e não apresenta custo para apresentar); Distribuição de panfletos nos lugares estratégicos.

3.2.8. Ponto crítico em quantidade e em valor

Ponto crítico em quantidade indica qual a quantidade mínima que a empresa deve produzir/vender para que não tenha resultados negativos. Ponto crítico em valor é o ponto a partir do qual a empresa começa a ter resultados de exploração positivos.

Tabela 6 - Ponto crítico em quantidade e em valor

Ponto crítico em Quantidade		Ponto crítico em Valor	
Custo Fixo	368,836.00		
Preço de venda unitário	140.00	Custo Fixo	368,836.00
Custo variável unitário	118.00	Margem contribuição	0.16
Valor	16,765.27	Valor	2,347,138.18

A empresa em estudo terá que produzir e vender cerca de 16,765 kg de bolachas mensais para que não tenha resultados negativos. Ela precisa de produzir e vender a partir de 2,347,138.18, para começar a ter resultados de exploração positivos.

3.2.9. Margem de segurança em valor e em quantidade

A margem de segurança deve utilizar-se nas empresas para medir o risco. Uma empresa com uma margem de segurança elevada é menos vulnerável, isto porque o ponto crítico está longe do volume de vendas esperado.

Tabela 7 - Margem de segurança em valor e em quantidade

Margem segurança em valor		Margem segurança em quant.	
Vendas	3,906,000.00	Vendas	3,906,000.00
Ponto crítico em valor	2,347,138.18	Ponto crítico em quant.	16,765.27
Valor	66%	Valor	3,889,234.73

A empresa em estudo está perante uma situação vulnerável, o ponto crítico em valor è de 66%, e o em quantidade è de 3,889,234.73 muito próximo do valor das vendas esperadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho realizado, teve como propósito averiguar qual será a importância da contabilidade analítica na definição de preço de venda dos produtos fabricados na Fábrica de bolacha SOPASA, SA. Em que o principal objetivo foi analisar a importância da contabilidade analítica na empresa em estudo, como instrumento eficaz e eficiente de tomada de decisão. Durante o decorrer desse trabalho foram aqui expostos duas partes da pesquisa (teórica e prática). Pois através da pesquisa bibliográfica, que levantados os conceitos relacionados com a importância da contabilidade analítica, aos diversos métodos de custeio, e do estudo de campo com a recolha de dados através da entrevista, com a elaboração das tabelas de cálculo (Excel), pôde-se organizar os procedimentos de custos da SOPASA, SA., utilizando o método de custeio por absorção e o custeio variável.

Com o enquadramento da teoria e prática podemos constatar-se que a forma que é tratada os custos de produção na Empresa SOPASA,SA está abaixo das informações científicas mencionados, uma vez que não produz informações essenciais quanto aos custos de produção, e não fornece aos gestores a informação relevante e suficiente para uma racional tomada de decisões, relativamente ao planeamento e controlo, permitindo – lhes a previsão das respetivas consequências económicas, tendo em conta fatores internos e externos do ambiente empresarial.

No que se menciona a questão levantada nesta pesquisa conseguimos obter respostas positivas conforme as hipóteses colocadas. Revelou-se claramente que a empresa teve impactos negativos, no que refere-se ao método ao qual é calculado o custo unitário dos produtos. Tudo isso motivado pela inexistência da contabilidade analítica e consequentemente a aplicação de nenhum método de custeio existente desde do tradicional ao mais moderno, comprovando a terceira hipótese.

Em relação a terceira hipótese pode-se afirmar que foram confirmadas. Na verdade, a empresa vem tendo custos de produção superior a preço de venda, devido inexistência da contabilidade contribui para a fixação do preço abaixo dos custos de produção.

No que tange a segunda hipótese pode-se dizer foram praticamente confirmadas, a contabilidade analítica influencia na decisão de quanto comprar e quanto produzir na Empresa em estudo, através do cálculo do ponto crítico, obteve a quantidade que a empresa deve produzir/vender para não obter prejuízo.

Na contraposição da teoria e prática, podemos observar que a contabilidade analítica contribui para a gestão de custo de produção e definição de preço de venda. No que tange a questão levantada nesta pesquisa conseguimos obter respostas negativas conforme as hipóteses colocadas.

Hoje, as empresas compreendem que a concorrência é acirrada e que para se manterem competitivas, não basta apenas operar na sua área de atuação. Nesse sentido, faz – se necessário o controle dos custos e sua distribuição nos diversos itens produzidos.

Percebe-se que, os gestores têm grande dificuldade em perceber a importância da adoção de um sistema de custeio, o que comprova a importância do papel do contabilista para convencimento do empresariado para maior controle do dia-a-dia do negócio bem como, para projeções de investimentos futuros, ou seja adotar a contabilidade analítica como um instrumento de pilotagem, indispensável numa empresa industrial, capaz de fornecer informações importantes, em relação ao custo de produção, e consequentemente na definição de preço dos produtos competitivos, e sobretudo capaz de cobrir o custo de produção.

De acordo com o relato da entrevista, destaca-se que, o gestor da unidade caso estudada, a SOPASA, SA., tem a consciência que a forma empírica que é fixado o custo de produto tem consequências negativas para a Empresa, e ficou comprovado através do DRP (Demonstração do Resultado Previsional), que a margem de lucro é negativo, comprovando que os preços de custos esta superior ao preço de venda, e consequentemente está comprometida a continuidade da Empresa no mercado ao longo prazo, porque até este momento a situação deficitária da tesouraria da Empresa foi colmatada com injeções de capitais por parte de um dos acionistas.

No que tange ao objetivo geral foi concretizado, uma vez que durante a execução deste trabalho conseguimos verificar a importância da contabilidade analítica na Empresa industrial SOPASA,SA., como instrumento eficaz e eficiente de tomada de decisão na empresa. Relativamente aos objetivos específicos foram aludidos todos aspetos teóricos relacionados, com a contabilidade analítica, conseguimos demonstrar os pontos fracos e as insuficiências de informações de apoio a tomada de decisão, devido a inexistência da contabilidade analítica.

Por fim, a grande preocupação dos gestores é a melhoria contínua dos seus produtos e serviços com vistas a aumentar a satisfação da clientela. Mas de nada adianta essa preocupação com o ambiente externo à empresa, se não houver o controle interno, em relação aos custos operacionais e, consequentemente, a redução de desperdícios.

Para o sucesso das organizações que desejam ter um diferencial competitivo nos dias de hoje, onde os produtos e serviços são muito similares em termos de preço e qualidade, um ponto importante é o aprimoramento do sistema de custos utilizado, pois as margens de lucro são cada vez menores, obrigando os gestores a buscar agregar valor aos produtos e serviços, o que justificaria um preço superior ao praticado pela concorrência.

Neste propósito deixamos as seguintes recomendações: A empresa deve adotar, a contabilidade analítica, para que o sistema de custos elaborado seja realmente utilizado com intuito de fornecer informações que espelhem a realidade, aprimorando-o cada vez mais, à realidade de mercado da SOPASA, Lda., que sofre e sofrerá mudanças, que devem ser incorporadas no sistema de custeio.

A empresa a focalizar na estruturação, reorganização dos processos internos por forma a maximizar a sua eficiência, visto que não pode atuar no preço de venda dos produtos porque esses são determinados pelo mercado, a empresa deves incidir na redução dos custos de produção.

A Empresa SOPASA,SA. terá que redefinir a sua política de gastos, executar uma política de reengenharia de custos, repensar a sua estrutura funcional, no sentido de estabelecer um estrutura com capacidade de comunicação e motivação aos colaboradores.

Outra recomendação seria investir na criação de uma *homepage* para a SOPASA,SA, que além de conter dados básicos de apresentação da empresa, referentes ao seu histórico e localização, bem como a definição da missão e apresentação do portfólio de produtos, poderia oferecer o recurso de *e-commerce* (comércio eletrônico), onde os clientes teriam a opção de fazer seus pedidos com maior facilidade, agilizando o processo de compra e venda de mercadorias.

É preciso recuperar urgentemente a confiança, por parte dos acionistas, estes depois podem transmiti – lo aos outros *stakeholders*, através de ações e medidas concretas. O negócio da Empresa em estudo tem mercado a nível nacional e mesmo internacional, facto constatado durante a entrevista que durante as épocas altas o aumento da procura deve – se principalmente da aquisição dos produtos por emigrantes, e mesmo por residentes com o objetivo de enviar aos familiares.

Constitui, por conseguinte, a contabilidade analítica um precioso instrumento de gestão que, embora facultativo, em contraste com a contabilidade geral, está intimamente associada às transformações operadas na economia que, por seu turno, induzem também a evolução das técnicas de gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BACKER, M., e JACOBSEN, L. E.(1978). *Contabilidade de Custos*, vol1, S. Paulo, Mcgraw – Hill do Brasil.

BOURDAIN, J., (1979).*Controle de Gestion*, 2 ed. Paris, DALLOZ.

BRUNI, A. L.F.R. (2003). *Gestão de Custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP 12 C e Excel* – 2 ed. – São Paulo, Atlas.

CAIADO, A. C. (1994). *Contabilidade Analítica um instrumento para gestao* (3 edicao ed.). Lisboa: Rei dos Livros.

CHIAVENATO, I. (2000). *Introdução á Teoria Geral da Administração* (ed. 6ª). Campus

CREPALDI, S.A. (2004). *Curso Básico de contabilidade de Custos*. 3ª ed. São Paulo.

DAVIDSON, Sidney e Well, Roman L., (1978). *Handbook of Cost Accounting*, Colorado, ed. Mc. Graw – Hill.

DELLA, G. & QUEIROZ,A.D. (2001). *O custeio ABC como ferramenta para uma resposta eficiente ao consumidor*.

Dicionário da Língua Portuguesa 2004. Porto Editora.

DOLABELA, F. (2006). *O Segredo da Luisa*. São Paulo: Editora da Cultura.

FAMÁ, R. & BRUNI A. L. (2004). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12 C e Excel*. 3ª ed. São Paulo.

FESS, P, E. & WARREN, C. S.(1990). *Accounting Principles*, 16 ed., Cincinnati, ed. South – Western Publishing Co.

FRANCO, C. C. (1994). *Contabilidade Analitica*. Lisboa: Rei dos Livros.

FURLAN, S. (1984), *A Moderna Contabilidade Industrial*, Lisboa, Editorial Pórtico.

GALVÃO. A, (1976). *Contabilidade Agrícola Global*, 2 ed., Fund. Calouste Gulbenkian, Lisboa.

HORNEGREN, G, T. DATAR, Srinkant M. & FOSTER, G (2004). *Contabilidade de Custos, uma abordagem gerencial* – 11. Ed. São Paulo: Prentice Hall.

HORNGREN, Charles, T. (1982). *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 4 ed., Londres, Prentice – Hall.

LAKATOS, E. M.; MARCONI. (1995). *M. A. Metodologia do trabalho científico*. São Paulo: Atlas.

LAUZEL, Pierre, (1977) .*Comptabilité Analytique et Gestion*, 3 ed., Paris, Editions Sirey.

LEONE, G. S. G.(1997). *Curso de Contabilidade de Custos* – São Paulo .Atlas.

MARTINS, E. (1996). *Contabilidade de Custos*. Sao Paulo: Atlas SA.

MARTINS, G. & MORAIS, I. (2007). *Auditoria Interna - Funções e Processos*. Lisboa: Áreas Editora

MONTEIRO, Martin Noel. (1978). *Economia e Contabilidade Agrícola*, 2 ed., Porto.

MOWEN,M.M. & HANSEN, D.R. (2003). *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*, e ed. São Paulo, Talas

NABAIS, C. (1987). *Contabilidade Analitica de Exploraca, 1 Edicao*, Lisboa: Editorial Presenca,Lda.

NEUNER, John J. W. (1967). *Contalidad de Costos*, 2 ed.1 vol., México, U.T.E.H.

NEVES, S. & VICECONTI, V.E. (2003). *Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo*. 7ª ed. São Paulo.

PEREIRA, J. M.(1982). *Conatbilidade Analitica - TOMO III*. Lisboa: Platano Editora, SARL.

RAPIN, A. & POLY,J.,(1973). *Contabilidade Analítica de Exploração*, 2 ed., LISBOA: Clássica Editora.

RAYMOND, Q. & CAMPENHOUDT,L.V.(1998). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* 2ª edição. Lisboa: Gradiva.

RICHARDSON, R. J. (2008). *Pesquisa Social – Métodos e Técnicas*. São Paulo: Atlas.

SANTOS, R. V (1995). *Modelos de decisão para Gestão de Venda. Dissertação de mestrado apresentada a FEA – USP*. São Paulo.

SHILLINGLAW, Gordon,(1982). *Managerial Cost Accounting*, 5 ed., Homewood, Irwin.

SILVA, F.V. Goncalves da. (1991). *Contabilidade Industrial*, 9 ed., Lisboa, ed. Sá da Costa.

TEIXEIRA, S. (2005). *Gestão das Organizações* (ed. 2ª). Lisboa: McGraw-Hill.

WERNKE, R. (2001). *Gestão de custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Talas.

INTERNET

www.trabalhosfeitos.com

[Http://omundodacontabilidadegerencial.blogspot.com/2010/03/tudo-sobe-custo.html](http://omundodacontabilidadegerencial.blogspot.com/2010/03/tudo-sobe-custo.html)FREITAS, João Batista de. SEVERIANO FILHO, Cosmo. APRECIÇÃO DOS CUSTOS OCULTOS DO PROCESSO SUCROALCOOLEIRO EM UMA USINA DE ÁLCOOL NA PARAIBA. Revista Gestão Industrial. V. 03, n. 01: p. 52-63, 2007

[Http://omundodacontabilidadegerencial.blogspot.com/2010/03/tudo-sobe-custo.html](http://omundodacontabilidadegerencial.blogspot.com/2010/03/tudo-sobe-custo.html)FREITAS, João Batista de. SEVERIANO FILHO, Cosmo. APRECIÇÃO DOS CUSTOS OCULTOS DO PROCESSO SUCROALCOOLEIRO EM UMA USINA DE ÁLCOOL NA PARAIBA. Revista Gestão Industrial. V. 03, n. 01: p. 52-63, 2007

[Http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo](http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo)

http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo_marginal

http://www.cpatas.embrapa.br:8080/public_eletronica/downloads/COT110.pdf

ANEXO

Questionário

- A SOPASA, Lda. tem contabilidade organizada?
- Que tipo de produto fabrica a vossa Empresa?
- A empresa possui a contabilidade analítica?
- Como é efetuado o controlo dos custos de produção na Empresa?
- Como é fixado o preço dos produtos?
- O preço que pratiquem cobre os custos de produção?
- O que pensa da adoção da contabilidade analítica pela SOPASA, Lda.?

Compras				
Materia Prima	Quant.	UF.	P.uni	Valor
Farinha	50	Kg	51.00	2,550.00
Manteiga	10	Kg	150.00	1,500.00
Oleo vegetal	20	L	140.00	2,800.00
Leite em pó	25	Kg	475.60	11,890.00
Ovos	1		15.00	15.00
Baunilha	1	L	3,090.00	3,090.00
Soda	25	Kg	0.11	2,801.00
Amônio	25	Kg	0.21	5,290.00
Sal	25	Kg	0.18	4,500.00
Agua	1	m3	0.35	350.00
Acucar	50	Kg	83.00	4,150.00

Matéria P. Consumidas				
Matéria Prima	Qunt.	U.F.	P.uni	Valor
Farinha	50	kg	51.00	2,550.00
Manteiga	2	kg	150.00	300.00
Oleo vegetal	3	L	140.00	420.00
Leite em pó	3	kg	475.60	1,426.80
Ovos	20		15.00	300.00
Baunilha	0.25	ml	3,090.00	772.50
Soda	150	g	0.11	16.81
Amônio	150	g	0.21	31.74
Sal	750	g	0.18	135.00
Agua	30	L	0.35	10.50
Acucar	8	kg	83.00	664.00

Prod. Diaria	Sac. Farinha	Sacos/kg	Prod. Saco	Prod. Diario	Prod. Mês	Qu. Unit	Prod. Sacos
	15	50	62	930	27900	25	37.2

Preço	Saco	kg	Prec. Uni.
Bolachas	3500	25	140

Gastos Gerais de Fabricação	
Salario Fabrica	240.000,00
Salario Administração	60.000,00
Gratificação	42.400,00
INPS Administração	9.000,00
INPS Trabalhadores	13.400,00
Transporte	11.020,83
Gasóleo	3.000,00
Manutenção	7.000,00
Seguro	1.020,83
Renda	60.000,00
Seguro	23.000,00
Eletricidade	19.000,00
Agua	6.000,00
Subsidio Alimentação Diário	3.000,00
Telefone	6.000,00
Gastos de Empacotação	13.300,00
Limpeza	8.000,00
Gasóleo Industrial	132.180,00

Custos Não Industriais	
Administrativos	Valor
Salário gerente	69.000,00
INPS	4.800,00
Telefone	6.000,00
Depreciação	3.739,50
Limpeza	8.000,00
Total de Administrativos	91.539,50
Comerciais	
Gasóleo	3.000,00
Manutenção	7.000,00
Seguro	1.020,83
Depreciação	22.916,67
Embarque	30.245,00
Total de Comerciais	64.182,50